



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A INCLUSÃO DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DE
DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS**
PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS NO STJ

Nilson Ribeiro dos Santos Junior

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília
2018

NILSON RIBEIRO DOS SANTOS JUNIOR

A INCLUSÃO DAS TARIFAS DE USO DOS SISTEMAS DE DISTRIBUIÇÃO E DE
TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS
PERSPECTIVAS JURISPRUDENCIAIS NO STJ

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito, da Universidade de Brasília – UnB,
como requisito parcial à obtenção de diploma
no Curso de Graduação em Direito

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília
2018

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Faculdade de Direito

Curso de Graduação em Direito

Monografia apresentada à Faculdade de Direito, da Universidade de Brasília - UnB, como requisito parcial da obtenção de diploma no Curso de Graduação em Direito.

A inclusão das tarifas de uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de energia elétrica na base de cálculo do ICMS - perspectivas jurisprudenciais no STJ

Nilson Ribeiro dos Santos Junior

Aprovado por

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria - Orientador

Prof. Dr. Valcir Gassen - Examinador

Prof. Daniel Corrêa Szelbracikowski - Examinador

Brasília, 18 de junho de 2018

*Dedico a conclusão deste curso à minha mãe.
Tendo estado comigo no ato de matrícula, nada
me dói mais que sua ausência no ato final.
Comigo levarei suas palavras em uma de
nossas últimas conversas, desejando que eu
fosse mais advogado que aviador, mas feliz e
realizado independente das decisões da vida.
Os rumos da vida em geral são incertos; com a
profissão não é diferente. A única certeza é sua
memória viva em mim enquanto houver rumo e
vida para seguir.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço a meu pai. Se hoje concluo este curso, não há pessoa que tenha dado maior suporte para este feito. Seus esforços materiais, apoio moral e chamadas à razão me fizeram obter o grau de bacharel em uma instituição de patamar inacessível para nossa origem familiar. Cabíveis são as palavras do poeta gaúcho: *“para que me digam quando eu passe: saiu igualzito ao pai!”*. Sou grato, de igual forma, pelo incondicional apoio de minhas irmãs, tias e avó. Não haveria família melhor para ser parte.

Agradeço à Maria Luiza pelo companheirismo nesta fase de minha vida.

Agradeço também a equipe do escritório Ribeiro dos Santos, local onde me foi oportunizado um efetivo contato com a prática da advocacia, em especial com a advocacia de parcela da população socioeconomicamente menos favorecida. Esta experiência não se limitou ao âmbito profissional; fez-me mais humano.

Agradeço aos amigos do famigerado “stalingrado”: Renato Fernandes, Leonardo Santos, Lucas Cruvinel, Jeferson Ferreira, Gustavo Rocha e Fábio Rosa. Nossa aliança pela sobrevivência acadêmica, pelos bons churrascos e pela mais pura amizade sustentaram a conclusão do curso e, não longe, anteciparam a sua chegada. Agradeço, além, ao amigo e parceiro Renato Gontijo, aos amigos Felipe Senna, Julia Sória, Hamilton Teixeira e Rhuan Oliveira.

Agradeço aos parceiros que a aviação me deu e que contribuíram para a minha formação enquanto pessoa: Willian Biavatti, Matheus Rodrigues, Nacho Oliva, Luciano Lewis, Domingos Severino e Juliana Bueno. Igualmente aos comandantes e parceiros de sonho: Matheus Schittini, João Ferzola, Ângelo Vilarino, Matheus Petriu, Luan Scussel, Natan Fraga, Marcelo Cruz e Marcelo Corrêa.

Registro meus agradecimentos à equipe da Advocacia Dias de Souza, escritório no qual, além de fazer grandes amizades, dei meus primeiros passos na percepção do que é ser operador do direito. Tal passagem representa um marco em minha trajetória neste curso.

Ao professor orientador, Ministro Gurgel de Faria, ao qual sou grato pela honrosa oportunidade desta orientação, pela dedicação ao trabalho e pelos ensinamentos oferecidos.

Agradeço, por fim, a todos aqueles que participaram e contribuíram para a realização deste feito.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso analisa a controvérsia judicial acerca da tributação de energia elétrica, especificamente quanto à inclusão da tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e da tarifa de uso do sistema de distribuição (TUSD) na base de cálculo do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Apresentando os aspectos regulatórios e práticos do fornecimento e da tributação de energia elétrica, os fundamentos pelos quais os contribuintes entendem pela ilegalidade da tributação, bem como os principais posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, o escrito debate e indica possíveis desdobramentos da uniformização jurisprudencial a ser realizada pelo Tribunal. Referida padronização de entendimento dos tribunais sobre o tema ocorrerá mediante julgamento conjunto dos Recursos Especiais 1.163.020/RS, 1.699.851/TO e 1.692.023/MT, afetados na sistemática de julgamento de recursos repetitivos, com o condão de dar eficácia vinculante para os tribunais do país ao entendimento adotado.

Palavras-chave: ICMS. Energia elétrica. TUST. TUSD. Consumidor livre. Consumidor cativo.

ABSTRACT

The present undergraduate thesis analyzes the judicial controversy about the electricity taxation, specifically the inclusion of the transmission system tariff (TUST) and the distribution system tariff (TUSD) in the tax on goods and services (ICMS) calculation base. Introducing the regulatory and practical aspects of electricity services and taxation, as the legal substantiation on which taxpayers understand the illegality of this taxation and the main positions of the Brazil's Superior Court of Justice (STJ) on the thematic, the write debates and indicates possible unfolding of the standardization jurisprudence to be made by the Court. This standardization of courts understanding will occur through a joint judgment of Special Resources number 1.163.020/RS, 1.699.851/TO and 1.692.023/MT, affected in a system of judgment of repetitive appeals, with the purpose of giving binding effectiveness to the courts of the country to the understanding adopted.

Key-words: ICMS. TUST. TUSD. Brazil's Electric Power Taxation. Independent consumer. Compulsory consumer.

SUMÁRIO

1. Introdução	1
2. Noções Iniciais.....	2
2.1. O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	2
2.2. A Sistemática de Fornecimento de Energia Elétrica no Brasil.....	9
3. Perspectivas Jurisprudenciais no STJ	20
3.1. A tese de Não-Incidência de ICMS sobre a TUST/TUSD	20
3.2. O Giro Interpretativo Operado no Julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS	27
3.3. A Afetação na Sistemática de Recursos Repetitivos	33
4. Conclusão	37
5. Referências	39

1. Introdução

O rol de controvérsias de ordem jurídico-tributária travadas no Judiciário brasileiro é sabidamente extenso. Dentre elas se encontra aquela concernente à tributação de energia elétrica pelos Estados da Federação, por meio do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, especificamente quanto à tarifa de uso do sistema de transmissão (TUST) e à tarifa do uso do sistema de distribuição (TUSD), paga por grandes consumidores para utilização destes sistemas. Há ainda debate relevante sobre a abrangência desta controvérsia aos consumidores cativos, os quais não realizam o pagamento para uso dos sistemas de transmissão e distribuição de forma direta.

Em linhas gerais, a questão se centra em saber se as referidas tarifas devem compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que compõem o preço total de aquisição da mercadoria energia elétrica, mas, segundo a tese dos contribuintes, não “correspondem ao fato gerador” do imposto, falando-se em “não-incidência” do tributo sobre estas tarifas específicas.

Como será discorrido ao longo do escrito, há dois elementos de análise dogmática-tributária que centram a discussão e implicam diferentes conclusões sobre o dissenso: a *não-incidência do ICMS* e a *composição da base de cálculo do ICMS*. Tais elementos tencionam o debate e funcionam, ao ver do escrito, como premissas opostas das argumentações jurídicas possíveis sobre o tema.

Desde as primeiras decisões concernentes à tese, passando pelo recente ajuizamento de ações em massa pelos consumidores cativos em diversos estados da Federação, a questão nunca esteve tão perto de uma decisão final, a ser proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento dos Recursos Especiais 1.163.020/RS, 1.699.851/TO e 1.692.023/MT. Isto porque, em novembro do ano de 2017, os Ministros da Primeira Seção do STJ decidiram, por maioria, em afetar estes processos ao rito de recursos repetitivos, cuja natureza processual tem o condão de dar eficácia *erga omnes* (a todos) à respectiva decisão final e uniformizar a jurisprudência nacional sobre determinada controvérsia jurídica (esta sistemática e a própria situação processual serão melhor descritas oportunamente).

No intuito de trabalhar os principais aspectos que envolvem a questão, o presente escrito lançará mão da metodologia consistente na revisão bibliográfica da doutrina de Direito Tributário, em especial acerca da regra-matriz de incidência da norma, e da tributação do setor elétrico, bem como na análise crítica das petições e decisões constantes dos casos-paradigma.

Além disso, serão analisadas decisões significativas de outros processos e pareceres de Procuradorias dos Estados sobre o tema.

De igual modo, será feito estudo de trabalhos técnicos que possam elucidar de forma acessível o processo de produção e tarifação da energia elétrica, com o fim de se apreender os fatos ligados à legislação correlata ao debate. Desta forma, o trabalho buscará aliar a dogmática jurídica com a cadeia técnica de produção de energia elétrica.

Partindo do pressuposto de que é inerente a qualquer escrito jurídico uma inclinação a um dos lados argumentativos opostos, este trabalho tentará verificar a qual “lado” argumentativo se encontra a maior plausibilidade jurídica. Tal pretensão está invariavelmente limitada ao marco teórico utilizado e às diminutas possibilidades metodológicas da ciência jurídica. Para tanto, espera-se localizar elementos, nos julgados e conceitos a serem comparados, de ordem jurídica e/ou interpretativa que permitam ao escrito indicar possibilidades, em exercício de apontamentos futuros, do posicionamento a ser firmado no âmbito do STJ sobre “a incidência de ICMS na TUST/TUSD”.

Nada obstante, será buscado não se perder de vista a acessibilidade na escrita do trabalho, tendo em vista ser fundamental ao exercício da cidadania um maior conhecimento acerca da tributação que nos cerca, cuja concretização importa em ampliar o questionamento do sistema tributário e em controle mais efetivo da gestão pública, que tem por fundamento de existência o recolhimento de tributos.

Assim, na medida do que possibilita a dogmática jurídica, com suas conceituações específicas e critérios de credibilidade de discurso, este trabalho de conclusão de curso buscará ser acessível à população em geral. É a forma que se encontra de retribuir à sociedade o investimento público aplicado na Universidade de Brasília.

2. Noções iniciais

2.1. O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

O tributo central do objeto deste escrito é o ICMS. Responsável pela maior parte da receita derivada dos estados da Federação¹, tem sua previsão no ordenamento jurídico-tributário introduzida pela Constituição Federal de 1988, que assim dispõe:

¹Representativamente, cita-se a arrecadação do Estado de São Paulo no mês de março de 2018, na qual o ICMS importou em 77,86% do total de tributos arrecadados. Dados do CONFAZ disponíveis em <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/SP/201803>>, acesso em 14 de maio de 2018.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).

O parágrafo segundo do referido artigo estabelece critérios delimitadores do imposto, a serem obedecidos pelo legislador tanto em matéria de lei complementar quanto em matéria da específica lei estadual que instituir o ICMS em seu território:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

[...]

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos; [...]

Como determina o inciso XII do artigo em referência², cabe à lei complementar a definição dos contribuintes do ICMS, a fixação do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços, a forma de concessões e revogações de isenções, incentivos e benefícios fiscais e a fixação da sua base de cálculo, dentre outros elementos, criando assim a estrutura de existência do tributo - ou a sua hipótese de incidência³ (fato tributário, sujeito passivo e base de cálculo).

Tal estrutura foi criada pela Lei Complementar nº 87/1996, também conhecida como Lei Kandir⁴, que será parcialmente transcrita apenas quanto às previsões estruturais do tributo e aos aspectos pertinentes ao tema trabalhado. Os fatos que ensejam a incidência do ICMS (fato tributável) são assim definidos pela LC 87/1996:

Art. 2º O imposto incide sobre:

- I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

[...]

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

- I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
- II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;
- III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;
- IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;
- V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; (destacado)

²XII - cabe à lei complementar: a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c) disciplinar o regime de compensação do imposto; d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"; f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

³ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., 5ª tiragem. Coleção Estudos de Direito Tributário. Malheiros: São Paulo, 1996, p. 53.

⁴Em homenagem ao elaborador da lei, o então ministro do Planejamento Antônio Kandir.

Neste aspecto de hipótese de incidência do ICMS, interessa observar a limitação imposta pela Constituição quanto aos tributos exigíveis referentes a operações com energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país⁵, cuja redação indica a natureza jurídica da energia elétrica como “mercadoria” para fins de tributação por ICMS, autorizada pelo dispositivo constitucional.

Tem-se, portanto, a existência de diferentes espécies fáticas que ensejam a incidência do imposto denominado ICMS, havendo, ante múltiplas materialidades, distintos impostos, todos sob a mesma denominação⁶: a) a circulação de mercadorias; b) a prestação de serviços de transporte e interestadual e intermunicipal; c) a prestação de serviços de comunicação; d) a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Assim é que se fala em ICMS-mercadoria, ICMS-transporte, ICMS-comunicação, ICMS-importação etc., a depender de qual respectiva hipótese de incidência se está tratando em relação a este imposto estadual. Destas “espécies de ICMS”, interessa introduzir a noção geral de duas, a fim de posteriores digressões quanto ao ICMS e à “mercadoria” energia elétrica.

Em primeiro lugar, do ICMS-mercadoria, cujo fato tributário consiste na transferência de propriedade de um bem móvel. Em outros termos, para utilizar a conceituação do direito civil⁷, o ato que enseja a incidência desta espécie é a tradição⁸ do bem mediante negócio jurídico com o fim de mercancia. Nos termos do supracitado art. 12 da LC 87/1996, tal hipótese encontra concretude fática quando da “*saída da mercadoria de estabelecimento de contribuinte*” ou da “*transmissão de propriedade da mercadoria*”.

Em segundo lugar, tem-se o ICMS-transporte, tendo como hipótese de incidência a prestação de serviços desta natureza a terceiro, sob o regime de direito privado, por qualquer

⁵Art. 155. § 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo [O ICMS] e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

⁶COSTA, Regina Helena. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** - 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 284-285.

⁷Art. 110 do Código Tributário Nacional: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁸Entrega efetiva da coisa móvel pelo proprietário ao adquirente, em decorrência de um contrato, com o fim de transferência do domínio. GOMES, Orlando. **Obrigações** – 17ª ed., rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002 e com a Lei de Falências de 2005, por BRITO, Edvaldo. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 47.

meio de locomoção, englobando ainda o transporte de pessoas e cargas, sendo excluído desta regra geral de incidência, dentre raras exceções, a prestação de serviços de transporte dentro do território de um mesmo município. Este fato tributário ocorre com o início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, conforme é a redação do mencionado art. 12 da LC 87/1996.

Quanto aos sujeitos passivos da obrigação tributária, ou seja, os contribuintes do imposto, assim estabelece a Lei Kandir:

Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 5º. Lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.

Art. 6º. Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º. A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. [...]

Art. 9º. [...]

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

II - às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação. (destacado)

Da literal leitura do dispositivo, resta que o devedor do ICMS é aquele que operacionaliza a circulação de mercadoria, compreendendo-se circulação como transferência de propriedade, com objetivo comercial, ou aquele que presta serviços de transporte nos moldes já indicados anteriormente. Mas, para o presente escrito é de maior relevância a possibilidade de se atribuir um *substituto tributário* pelo recolhimento do ICMS.

A sistemática de substituição tributária consiste na atribuição do dever de recolhimento do tributo, por força de dispositivo normativo, a um sujeito não coincidente com o contribuinte de direito, sendo autorizado o repasse econômico deste “adiantamento fiscal” ao verdadeiro sujeito passivo do ICMS.

Aqui, um breve esclarecimento: contribuinte de direito é aquele a quem a legislação tributária determina como o sujeito passivo do tributo, o sujeito que pratica o ato ensejador da

obrigação tributária⁹. Contribuinte de fato, por sua vez, é aquele que efetivamente suporta o pagamento do tributo, ocorrendo tal possibilidade nos tributos indiretos (incluídos nos preços dos produtos, como o ICMS), dizendo-se nesse caso que o tributo comporta a chamada *repercussão econômica*.

Esta previsão da Lei Kandir encontra amparo e manteve a previsão do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assim dispunha:

Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

§ 9º. Até que lei complementar disponha sobre a matéria, **as empresas distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuintes ou de substitutos tributários, serão as responsáveis, por ocasião da saída do produto de seus estabelecimentos,** ainda que destinado a outra unidade da Federação, pelo pagamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias incidente sobre energia elétrica, **desde a produção ou importação até a última operação,** calculado o imposto sobre o preço então praticado na operação final e assegurado seu recolhimento ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação. (destacado)

No tocante à base de cálculo, ou o parâmetro quantitativo para a cobrança do tributo, a LC 87/1996 regulamenta a do ICMS da seguinte forma:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (destacado)

Em síntese, o valor total referente à operação comercial que transmite propriedade ou à prestação do serviço é a base de cálculo do ICMS. Tal aspecto deste imposto é relativamente incontroverso, não encontrando muitas explanações no âmbito da doutrina

⁹Código Tributário Nacional. “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

jurídica¹⁰. Entretanto, certo é que, ante a necessidade de correspondência entre a existência do fato que enseja a incidência de um tributo e a sua inclusão na respectiva base de cálculo¹¹, a matéria “base de cálculo” é de considerável pertinência quando se pensa na tributação das operações relativas à energia elétrica.

Pensa-se assim porque, se considerado apenas o aspecto quantitativo da operação ou da prestação do serviço, existe na prática a possibilidade de valores referentes a atividades diversas da operação, porém a ela conexas, serem incluídos na base de cálculo do ICMS. Quanto a estas atividades não existiria *incidência* do imposto - por não configurarem o fato tributável estabelecido pela lei - mas, por participarem do conjunto da operação comercial, inclusive possibilitando a sua realização, comporia o seu valor total e, assim, a base de cálculo do tributo (nos termos do artigo de lei acima transcrito). Este cenário será melhor trabalhado posteriormente.

As alíquotas do ICMS são estabelecidas pela legislação de cada estado, fixando a Resolução 22/1989 do Senado Federal apenas as alíquotas a serem adotadas no âmbito das operações e serviços interestaduais: 7% (sete por cento) “*nas operações e prestações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo*”, e 12% (doze por cento) nas demais operações e prestações.

Último aspecto do ICMS importa ser trazido. Dada a relevância arrecadatória para os estados da Federação, parte da política tributária referente a este imposto é estabelecida mediante convênios entre os entes tributantes¹², realizados por meio do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, do Ministério da Fazenda.

Para a questão sob análise, o Convênio ICMS 117/2004 estabelece importantes obrigações no âmbito da tributação da energia elétrica, cuja sistemática de produção será tratada no próximo capítulo, tornando mais claras algumas categorias a que se refere a norma administrativa. Seus principais aspectos são assim estabelecidos:

Cláusula primeira. Fica atribuída ao consumidor de energia elétrica conectado à rede básica a responsabilidade pelo pagamento do imposto devido pela conexão e uso dos

¹⁰ “De acordo com as materialidades apontadas, as bases de cálculo possíveis são o valor da operação e o valor da prestação de serviço”. COSTA, Regina Helena. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** - 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 286.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., 5ª tiragem. Coleção Estudos de Direito Tributário. Malheiros: São Paulo, 1996, p. 97.

¹² Código Tributário Nacional. “Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

sistemas de transmissão na entrada de energia elétrica no seu estabelecimento. (Redação dada pelo Convênio ICMS 135/2005)

§ 1º Sem prejuízo do cumprimento das obrigações principal e acessórias, previstas na legislação tributária de regência do ICMS, o consumidor conectado à rede básica deverá: (Redação dada pelo Convênio ICMS 135/2005)

I - emitir nota fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou, na hipótese de dispensa da inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS, requerer a emissão de nota fiscal avulsa, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao das operações de conexão e uso do sistema de transmissão de energia elétrica, na qual conste: (Redação dada pelo Convênio ICMS 135/2005)

a) como base de cálculo do imposto, o montante correspondente a soma dos valores da conexão e encargo de uso do sistema de transmissão pagos às empresas transmissoras, e quaisquer outros encargos inerentes ao consumo da energia elétrica, ainda que devidos a terceiros, ao qual deve ser integrado o montante do próprio imposto; [...] (destacado)

Assim, os principais aspectos do ICMS que estruturam as argumentações deste escrito são: a) relevância arrecadatória para os estados da Federação; b) tem como fatos que ensejam a sua incidência a *transmissão de propriedade* com a finalidade comercial ou a *prestação de serviços de transporte*, dentre outros; c) o sujeito passivo (contribuinte de direito) é quem realiza a operação ou a prestação do serviço, sendo possível a existência de um substituto tributário, responsável pelo adiantamento do recolhimento do tributo a ser posteriormente devido; d) é indireto, havendo o repasse econômico ao consumidor final de energia elétrica (contribuinte de fato); e) tem por base de cálculo o valor total da operação ou prestação de serviço; f) tem parte da sua política arrecadatória fixada mediante convênios entre os estados.

2.2. A Sistemática de Fornecimento de Energia Elétrica no Brasil

O Setor Elétrico no Brasil é estabelecido mediante relativa complexidade, inserida em contextos de políticas econômicas que o modificaram consideravelmente ao longo do Século XX e no início do presente século. Apenas para contextualizar historicamente o setor, tem-se que desde a chegada da indústria elétrica no Brasil, no ano de 1883, até meados dos anos 1920, a estruturação de geração e transmissão de energia ocorria localmente por meio de pequenas empresas, em geral de propriedade de municípios, que se incumbiam de explorar as potencialidades energéticas nos limites de seus territórios. Inexistia sistemas de transmissão de longa distância¹³.

¹³CARÇÃO, João Francisco de Castro. **Tarifas de Energia Elétrica no Brasil**. Dissertação de mestrado - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétrica. São Paulo, 2011, p. 14.

Nesse cenário, embora sobreviesse regulação federal genérica acerca da concessão de serviços públicos (Lei 1.145/1903 e Decreto 5.704/1904), as concessões e contratos continuavam a cargo de regulamentação dos estados e municípios, mantendo-se a lógica regional e não-interligada no fornecimento de energia elétrica.

Apenas o advento do ainda vigente Decreto nº 24.643/1934 (também conhecido como Código de Águas) modificou estruturalmente o setor, deslocando para a União a competência de poder concedente quanto à exploração das “*forças hidráulicas*” na indústria “*hidro-elétrica*” brasileira, incluindo os serviços de “produção, transmissão e distribuição” de energia, inserindo as primeiras noções de uniformização do sistema elétrico nacional.

Do ponto de vista tarifário, o Código de Águas estabeleceu critérios para a fixação de tarifas, a serem estipuladas pela então Divisão de Águas do Departamento Nacional da Produção Mineral, capazes de cobrir os custos das operações dos concessionários dos serviços ligados ao fornecimento de energia elétrica, garantindo a sua razoável margem de lucro, conforme o que disciplina o artigo 180:

Art. 180. Quanto às tarifas razoáveis, alínea "b" do artigo 178, o Serviço de Águas fixará, trienalmente, as mesmas:

I – sob a forma do serviço pelo custo, levando-se em conta:

- a) todas as despesas e operações, impostos e taxas de qualquer natureza, lançados sobre a empresa, excluídas as taxas de benefício;
- b) as reservas para depreciação;
- c) a remuneração do capital da empresa.

II – Tendo em consideração, no avaliar a propriedade, o custo histórico, isto é, o capital efetivamente gasto, menos a depreciação;

III – conferindo justa remuneração a esse capital; [...].

Interessante observar a previsão deste Decreto no que se refere à isenção tributária das concessões dos serviços por ele regulamentados, excetuando-se os até então existentes impostos federais e estaduais que tivessem por objeto de tributação o consumo, renda e venda mercantis. Tais custos tributários seriam considerados para fins de fixação das tarifas, conforme o citado art. 180 do Código de Águas, de maneira que os consumidores finais de energia elétrica arcariam com os encargos tributários das concessionárias mediante o pagamento das tarifas (ou seja, indiretamente). Tal sistemática se depreende da leitura dos art. 161 e 162:

Art. 161. As concessões dadas de acordo com a presente lei ficam isentas de impostos federais e de quaisquer impostos estaduais ou municipais, salvo os de consumo, renda e venda mercantis.

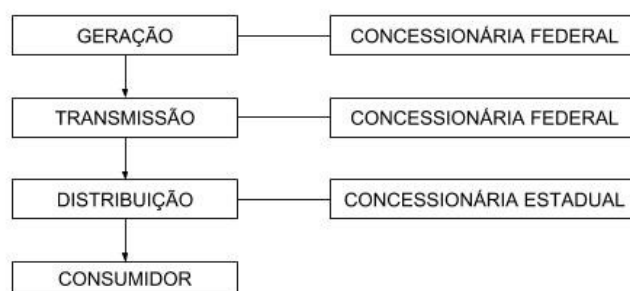
Art. 162. Nos contratos de concessão figurarão entres outras as seguintes cláusulas:
[...]

- c) tabelas de preços nos bornes da usina e a cobrar dos consumidores, com diferentes fatores de carga;

Os esforços regulatórios do Código de Águas acabaram não implicando em majoração de investimentos privados no setor elétrico - ao menos em termos desejados pela expansão urbana e industrial experimentadas nas décadas de 1930 e 1940 -, exigindo do Poder Público investimentos de grande monta na geração, transmissão e distribuição de energia (em certa medida, a resistência do capital privado se deu devido aos altos custos que envolviam a ampliação e manutenção de um sistema elétrico em um país de tamanha extensão territorial quanto o Brasil)¹⁴.

A estrutura do fornecimento de energia, compreendida nas fases de geração (ou produção, nos termos do Código de Águas), transmissão e distribuição, operou predominantemente por meio de empresas estatais, em geral ficando as empresas federais a cargo da geração e da transmissão, e as empresas estaduais a cargo da distribuição. Poucas empresas privadas detinham parte dos ativos da rede elétrica brasileira¹⁵.

Além de estatizado, o sistema elétrico era verticalizado, ou seja, todo o processo de fornecimento era incumbência de concessionárias específicas dentro de determinado território, não havendo possibilidade para os consumidores - mesmo o grande consumidor - de adquirir energia elétrica senão da sua respectiva concessionária local. Os preços praticados não eram negociáveis, em qualquer categoria, sendo todos estipulados pelos órgãos federais competentes. Em outras palavras, o sistema era fechado e vertical, cuja estrutura pode ser graficamente assim considerada:



Até a promulgação da Constituição de 1988, o cenário regulatório esteve centrado na política interventiva do Estado no setor elétrico, dada a sua relevância ao desenvolvimento

¹⁴GESTALDO, Marcelo Machado. **Direito em Energia Elétrica**. Portal o Setor Elétrico, 2009. Disponível em <<https://www.osetoreletrico.com.br/capitulo-i-direito-em-energia-eletrica/>>. Acesso em 13 de abril de 2018.

¹⁵CARÇÃO, João Francisco de Castro. **Tarifas de Energia Elétrica no Brasil**. Dissertação de mestrado - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétrica. São Paulo, 2011, p. 19-22.

infraestrutural do país, havendo medidas de diversos governos no sentido de rever a estrutura e ampliar a arrecadação com o fim de viabilizar os investimentos¹⁶.

Marco relevante dentro deste contexto é a criação da empresa pública Centrais Elétricas Brasileiras S.A - Eletrobrás (mediante autorização da Lei 3.890-A/1961), vinculada ao Ministério de Minas e Energia, tendo por objeto *“a realização de estudos, projetos, construção e operação de usinas produtoras e linhas de transmissão e distribuição de energia elétrica, bem como a celebração dos atos de comércio decorrentes dessas atividades”*.

Na prática, a Eletrobrás operou como planejadora e coordenadora do setor até as novas estruturações ocorridas na década de 1990, desempenhando as funções de *holding* de várias concessionárias e de administradora de recursos financeiros.

Alterações neste modelo foram possibilitadas a partir da vigência da Constituição de 1988, que estabeleceu a competência da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica, nos termos do seu artigo 21:

Art. 21. Compete à União:

XII - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão:

b) os serviços e instalações de energia elétrica e o aproveitamento energético dos cursos de água, em articulação com os Estados onde se situam os potenciais hidroenergéticos;

Assim, sob a égide da Constituição de 1988, a então verticalização do fornecimento de energia elétrica precisava ser revista. Isto ocorreu não só em termos essencialmente jurídicos, mas também por força de necessidade e tendência de mercado, vez que o sistema elétrico brasileiro apresentou diversas limitações no final da década de 1980, mostrando-se insuficiente para a crescente demanda do país¹⁷.

O contexto econômico internacional, à época, era de neoliberalismo, que direcionou países como Inglaterra e Estados Unidos a promoverem projetos de reestruturação de seus sistemas de fornecimento de energia elétrica, desverticalizando as empresas e sistemas existentes e separando, operacional e comercialmente, as fases de geração, transmissão e distribuição, além de inserirem a abertura comercial no primeiro e último segmento¹⁸.

¹⁶Como exemplo, tem-se o Plano Nacional de Eletrificação, de 1946; o Plano de Alimentação, Transporte e Energia de 1947; a edição do Decreto 54.936/1964; a edição da Lei 5.655/71 e a edição do Decreto-lei 1.383/74.

¹⁷CARÇÃO, João Francisco de Castro. **Tarifas de Energia Elétrica no Brasil**. Dissertação de mestrado - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétrica. São Paulo, 2011, p. 23.

¹⁸BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 5.

Superava-se a resistência regulatória de que a venda de energia elétrica e o serviço de seu transporte não poderiam ser eficientemente realizados de forma separada.

No contexto brasileiro, a gênese legislativa que viria modificar significativamente o setor elétrico é o Projeto de Lei nº 179/1990, cujo autor foi o então Senador Fernando Henrique Cardoso, tendo originado a Lei 8.987/1995. Este diploma legal regulamentou as Concessões Públicas, em atendimento ao artigo 175 da Constituição, segundo o qual *“Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”*.

No dia seguinte à promulgação desta Lei, em 14 de fevereiro de 1995, o já Presidente Fernando Henrique Cardoso editou a Medida Provisória nº 890, que estipulou normas para a outorga e prorrogação de concessões e permissões de serviços públicos. Após seguidas reedições, a MP foi convertida na Lei 9.074/1995¹⁹, com capítulo específico ao serviço de energia elétrica.

Basicamente, as previsões da Lei 9.074/1995 reorganizaram o sistema elétrico brasileiro ao estabelecerem a separação comercial das fases do fornecimento de energia elétrica, criando as figuras do produtor independente e dos consumidores livres, com a seguinte redação original:

Art. 11. Considera-se produtor independente de energia elétrica a pessoa jurídica ou empresas reunidas em consórcio que recebam concessão ou autorização do poder concedente, para produzir energia elétrica destinada ao comércio de toda ou parte da energia produzida, por sua conta e risco. [...]

Art. 12. A venda de energia elétrica por produtor independente poderá ser feita para:

I - concessionário de serviço público de energia elétrica;

II - consumidor de energia elétrica, nas condições estabelecidas nos arts. 15 e 16; [...]

Art. 15. Respeitados os contratos de fornecimento vigentes, a prorrogação das atuais e as novas concessões serão feitas sem exclusividade de fornecimento de energia elétrica a consumidores com carga igual ou maior que 10.000 KW, atendidos em tensão igual ou superior a 69 KV, que podem optar por contratar seu fornecimento, no todo ou em parte, com produtor independente de energia elétrica. [...]

§ 6º. É assegurado aos fornecedores e respectivos consumidores livre acesso aos sistemas de distribuição e transmissão de concessionário e permissionário de serviço público, mediante ressarcimento do custo de transporte envolvido, calculado com base em critérios fixados pelo poder concedente.

Art. 16. É de livre escolha dos novos consumidores, cuja carga seja igual ou maior que 3.000 KW, atendidos em qualquer tensão, o fornecedor com quem contratará sua compra de energia elétrica. (destacado)

Ante esta significativa modificação, passa então a existir o consumidor livre, que tem a opção de escolha do seu gerador de energia, pagando um preço livremente negociado

¹⁹BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 12.

para a sua aquisição. Para que a eletricidade chegue a seu estabelecimento a partir deste gerador, é imprescindível a utilização dos sistemas de transmissão e distribuição. Este uso, para os consumidores livres, passou a ser remunerado por meio da Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e pela Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD), calculadas “*com base em critérios fixados pelo poder concedente*”, por intermédio da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL no exercício de suas competências²⁰.

Em contraposição ao consumidor livre, há o consumidor cativo, que não tem liberdade comercial no sentido de poder escolher o seu fornecedor de energia elétrica, sujeitando-se ao contrato com a concessionária que atua em seu território e às tarifas fixadas pela ANEEL. Nesta sistemática, todos os encargos e custos das concessionárias (incluindo a TUST e a TUSD) já são considerados para fins de fixação das tarifas a serem pagas pelos consumidores finais.

Interessa registrar que a tarifa do consumidor cativo tem duas componentes, a saber: a tarifa de consumo (denominada TE) e a tarifa de uso dos sistemas (denominada TUST/TUSD). Somadas, estas componentes resultam na tarifa final a ser paga pelo consumidor, embora seja importante observar que esta “separação” não encontra correspondência com fatos distintos no consumo da mercadoria, servindo apenas a demonstrar numericamente qual a parcela da tarifa única que remunera o efetivo consumo e qual a parcela que remunera o uso dos sistemas de transmissão e distribuição²¹.

O que se percebe nesta sistemática é que a TUST/TUSD paga pelo consumidor livre é tarifa distinta daquela componente da tarifa única do consumidor cativo, vez que, enquanto o primeiro paga a tarifa de modo direto e relativo ao seu respectivo uso dos sistemas, o segundo remunera a utilização dos sistemas de forma indireta, cujo preço está embutido no valor de sua tarifa de consumo de energia elétrica, a partir de parâmetros gerais fixados pela ANEEL.

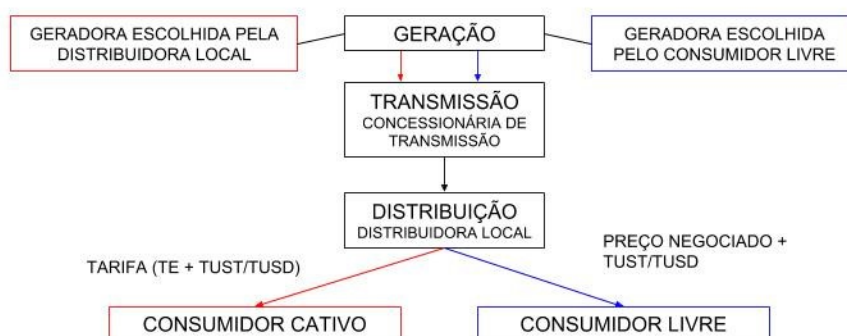
Não se trata para o consumidor cativo, assim, de tarifa que remunera o seu próprio uso dos sistemas, mas sim a proporção de uso do sistema pela sua categoria de consumidor, nos

²⁰FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL**, in Agências Reguladoras no Direito Brasileiro, coord. FREITAS, Vladimir Passos de; SILVA, Fernando Quadros da., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 106.

²¹“Se o consumidor final está conectado à rede de distribuição como consumidor cativo, a contrapartida econômica é feita diretamente à distribuidora respectiva, nos termos de tarifa fixada pela ANEEL, cabendo a ela remunerar toda a cadeia restante (geração e transmissão) [...]”. CAVALCANTE, Olga Aline Orlandini. **ICMS sobre Energia Elétrica e sua Base de Cálculo em Face à Lei 10.848/2004**. Revista de Estudos Tributários, v. 19, n. 109. Porto Alegre: mai/jun de 2016, p. 79.

moldes do art. 14 do citado Decreto 62.724/1968²². Em outros termos, o consumidor cativo não gera e não é devedor originário da TUST/TUSD (ao contrário do consumidor livre); remunera senão a TUST/TUSD devida pela concessionária de distribuição para a consecução do seu fornecimento de energia elétrica, que é incorporada na forma de custo.

Após as alterações introduzidas pela Lei 9.074/1995, pode-se demonstrar a configuração do fornecimento de energia elétrica da seguinte forma:



Esta configuração mudou o modelo de monopólio no fornecimento de energia elétrica para o modelo de concorrência no varejo, haja vista a possibilidade, a partir de então, da livre negociação dos consumidores livres com as geradoras de energia, abrindo-se tal segmento ao livre mercado. Tratou-se do estabelecimento de uma base legal capaz de atrair investimento privado para os segmentos da indústria elétrica.

Entretanto, o modelo estabelecido de concorrência no varejo é complexo, e exigia “maiores mudanças nas empresas, maiores alterações nas relações existentes entre os agentes, maior complexidade de arranjos legais e comerciais, maior regulamentação”²³. Dada a necessidade de desenvolvimento de projetos nesse sentido, o Executivo Federal realizou um projeto de viabilização da reforma no setor, denominado Reestruturação do Setor Elétrico Brasileiro - RESEB, cuja coordenação ficou a cargo do Ministério de Minas e Energia.

Acerca da estrutura criada pela Lei 9.074/1995, um dos primeiros relatórios do Projeto RESEB, denominado “Estágio I - Relatório Sumário”, consignou:

²²Art. 14 - O custo do serviço do fornecimento de energia elétrica deverá ser repartido, entre os componentes de demanda de potência e de consumo de energia, de modo que cada grupo ou subgrupo, se houver, de consumidores, responda pela fração que lhe couber.

Parágrafo único - O critério de repartição das parcelas do custo do serviço entre os componentes tarifários será definido pelo Departamento Nacional de Águas e Energia Elétrica - DNAEE.

²³BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 12.

- (a) geração: é hoje amplamente aceito internacionalmente que, dadas condições de mercados, a geração pode ser amplamente desregulamentada e os preços determinados pelas forças da concorrência, desde certos mecanismos de coordenação sejam implementados;
- (b) transmissão: trata-se de um monopólio natural no sentido de que o custo unitário de desenvolvimento integrado cai na medida em que a rede se expande. Concorrência para a construção, propriedade e operação de novos elementos selecionados da rede é, contudo, possível. Entretanto, os encargos de transmissão e as condições de uso devem estar sujeitos a regulamentação para a rede de alta tensão como um todo;
- (c) distribuição: a propriedade e o desenvolvimento da rede de distribuição são, como a transmissão, um monopólio natural. Esta atividade se distingue da venda de energia no varejo a consumidores. Os encargos do uso da rede pela distribuição devem estar sujeitos a regulamentação continuada;
- (d) varejo: a atividade de compra de eletricidade no atacado e venda no varejo a consumidores é potencialmente competitiva, apesar de que, para fins práticos, somente aos consumidores de médio e grande porte se pode facilmente dar possibilidade de escolha de varejista a médio prazo (o Brasil atualmente permite a escolha a cliente com demanda acima de 10.000 kW, ao passo que, no Reino Unido, este direito é estendido a clientes com demanda acima de 100 kW).²⁴

Referido relatório assim conclui:

- (a) pode ser estabelecido no Brasil um mercado competitivo de geração, permitindo a desregulamentação de preços de geração;
- (b) devem ser atribuídas novas responsabilidades de compra de eletricidade no mercado a empresas de distribuição/varejo;
- (c) as condições para o estabelecimento de um mercado competitivo exigirão significativa reestruturação das empresas existentes e a criação de novas entidades; [...]²⁵

Na seara dos estudos realizados pelo Projeto RESEB, foi promulgada a Lei 9.648/1998, criando o Operador Nacional do Sistema Elétrico, cuja função é operar o sistema de transmissão e o despacho de energia elétrica. Trata-se de *“pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, fiscalizada e regulada pela Aneel e integrada por titulares de concessão, permissão ou autorização e consumidores [livres]”* (art. 13).

Estabeleceu ainda a Lei 9.648/1998, em seu artigo 9º, a necessidade de contratos distintos entre concessionários e autorizados para a compra e venda de energia elétrica e o uso dos sistemas de transmissão e distribuição, nos seguintes termos:

Art. 9º. Para todos os efeitos legais, **a compra e venda de energia elétrica entre concessionários ou autorizados, deve ser contratada separadamente do acesso e uso dos sistemas de transmissão e distribuição.**

Parágrafo único. Cabe à ANEEL regular as tarifas e estabelecer as condições gerais de contratação do acesso e uso dos sistemas de transmissão e de distribuição de

²⁴BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Reestruturação do Setor Elétrico Nacional - RESEB, Estágio I - Relatório Sumário**. Brasília, novembro de 1996 *apud* BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 12-13.

²⁵BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Reestruturação do Setor Elétrico Nacional - RESEB, Estágio I - Relatório Sumário**. Brasília, novembro de 1996 *apud* BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 12-13.

energia elétrica por concessionário, permissionário e autorizado, **bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 1995** (destacado).

A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL baixou a Resolução 281/1999, regulamentando o referido artigo 9º da Lei 9.648/1998 tanto para os concessionários e autorizados do serviço público de fornecimento de energia elétrica quanto para os consumidores livres²⁶, assim fixando:

Art. 10 O acesso aos sistemas de transmissão será regido pelos Procedimentos de Rede, pelos contratos celebrados entre as partes e pelas normas e padrões específicos de cada concessionária.

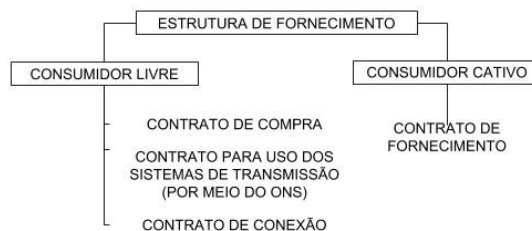
§ 1º. Para o acesso a instalações de transmissão componentes da Rede Básica, os usuários **deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS**, estabelecendo as condições técnicas e as obrigações relativas ao uso das instalações de transmissão, **e o Contrato de Conexão com a concessionária de transmissão no ponto de acesso**, estabelecendo as responsabilidades pela implantação, operação e manutenção das instalações de conexão e os respectivos encargos.

§ 2º. Para o acesso aos sistemas de distribuição, os usuários deverão firmar o **Contrato de Uso do Sistema de Distribuição com a concessionária ou permissionária de distribuição responsável pela área relativa ao acesso e o de conexão com a proprietária da instalação**.

§ 3º. As unidades geradoras despachadas centralizadamente pelo ONS, mesmo que estejam diretamente conectadas ao sistema de distribuição, ou por meio de instalações de uso exclusivo, deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o Operador Nacional do Sistema Elétrico - ONS.

§ 4º. **A concessionária ou permissionária de distribuição conectada a outra concessionária ou permissionária de distribuição celebrará, com esta, o Contrato de Uso dos Sistemas de Distribuição e o Contrato de Conexão.** (destacado)

Para o exercício do direito de contratar livremente o seu gerador de energia elétrica, os consumidores livres passaram a contratar separadamente o fornecimento de energia elétrica, o uso dos sistemas de transmissão e distribuição²⁷ e a conexão com a proprietária da instalação, de modo que, do ponto de vista contratual, restou muito clara a separação das fases no fornecimento ao consumidor livre, na estrutura abaixo indicada:



²⁶Art. 2º. As disposições desta aplicam-se **à contratação do acesso aos sistemas de transmissão pelos concessionários, permissionários e autorizados de serviços de energia elétrica, bem como pelos consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e aqueles definidos no § 5º do art. 26 da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 9.648, de 27 de maio de 1998** (Redação dada pela Resolução ANEEL 507/2012).

²⁷Mediante o Contrato de Uso do Sistema de Transmissão (CUST) junto ao Operador Nacional do Sistema Elétrico (ONS), se utilizar somente sistemas de transmissão, ou também mediante o Contrato de Uso do Sistema de Distribuição (CUSD), se utilizar conjuntamente sistemas de distribuição, nos termos do §1º do art. 10 da Lei 9.648/1998.

A partir desta estrutura, o setor elétrico não sofreria maiores alterações, senão aquelas derivadas da demora na realização de licitações de concessão de transmissão no final da década de 1990²⁸, que, somada à uma queda no valor real das tarifas, vácuo legislativo para a regulamentação do art. 175 da Constituição e regulamentação insuficiente ao incentivo da entrada de novos agentes, dentre outros fatores, culminaram no déficit energético e no racionamento realizado no Brasil no período de junho de 2001 a fevereiro de 2002.

Da necessidade de expandir a eficiência do setor, sobrevieram as alterações introduzidas pelas Leis 10.847/2004 e 10.848/2004, promulgadas a partir de novos estudos realizados no âmbito do Ministério de Minas e Energia no primeiro Governo Lula. A primeira lei cuidou de criar a Empresa de Pesquisa Energética - EPE, tendo por finalidade a prestação de serviços *“na área de estudos e pesquisas destinadas a subsidiar o planejamento do setor energético, tais como energia elétrica, petróleo e gás natural e seus derivados, carvão mineral, fontes energéticas renováveis e eficiência energética, dentre outras”*.

A Lei 10.848/2004, por sua vez, tratou da comercialização da energia elétrica²⁹, estabelecendo efetiva desverticalização das empresas concessionárias, inclusive com separação de ativos e corpo funcional - impedindo o *self-dealing* entre distribuidoras e geradoras de um mesmo grupo econômico -, fixando parâmetros que assegurassem maior garantia de atendimento à demanda do setor elétrico. Manteve, entretanto, a sistemática da contratação livre tal qual já previa a Lei 9.648/1998³⁰.

Com as alterações, dois ambientes de contratação restaram delimitados: o Ambiente de Contratação Regulada, no qual são realizados leilões de energia elétrica, sob supervisão da ANEEL, para suprir contratação de energia pelas concessionárias de distribuição de energia elétrica do Sistema Interligado Nacional – SIN para o atendimento à totalidade de seus mercados; e o Ambiente de Contratação Livre, no qual os consumidores livres contratam o consumo de energia elétrica aos comercializadores de energia elétrica.

²⁸BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003, p. 15.

²⁹Art. 1º. A comercialização de energia elétrica entre concessionários, permissionários e autorizados de serviços e instalações de energia elétrica, bem como destes com seus consumidores, no Sistema Interligado Nacional - SIN, dar-se-á mediante contratação regulada ou livre, nos termos desta Lei e do seu regulamento, o qual, observadas as diretrizes estabelecidas nos parágrafos deste artigo, deverá dispor sobre: [...]

³⁰Art. 1º. § 3º. A contratação livre dar-se-á nos termos do art. 10 da Lei no 9.648, de 27 de maio de 1998, mediante operações de compra e venda de energia elétrica envolvendo os agentes concessionários e autorizados de geração, comercializadores e importadores de energia elétrica e os consumidores que atendam às condições previstas nos arts. 15 e 16 da Lei no 9.074, de 7 de julho de 1995, com a redação dada por esta Lei.

Esta efetiva desverticalização das concessionárias e do sistema como um todo foi possível mediante a alteração na Lei 9.074/1995, especialmente com a inclusão dos §§5º e 7º ao artigo 4º da Lei:

§ 5º. As concessionárias, as permissionárias e as autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN não poderão desenvolver atividades:

I - **de geração de energia elétrica;**

II - **de transmissão de energia elétrica;**

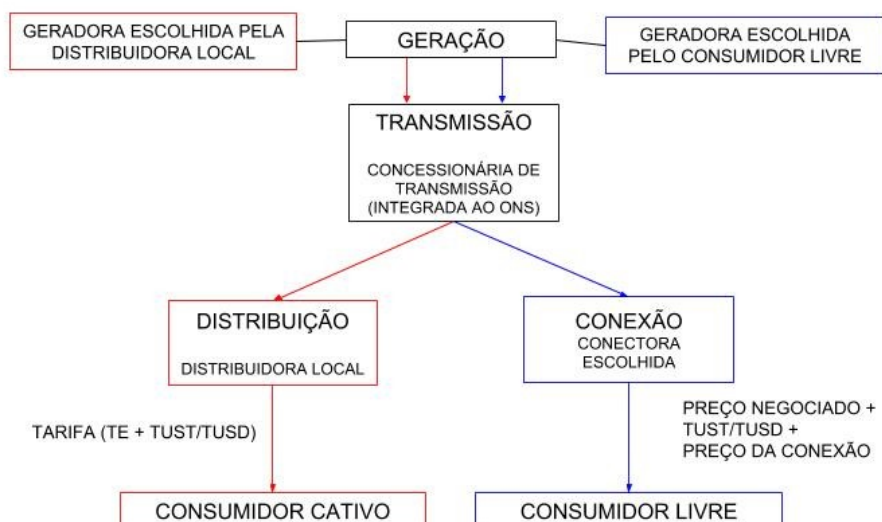
III - **de venda de energia a consumidores de que tratam os arts. 15 e 16 desta Lei,** exceto às unidades consumidoras localizadas na área de concessão ou permissão da empresa distribuidora, sob as mesmas condições reguladas aplicáveis aos demais consumidores não abrangidos por aqueles artigos, inclusive tarifas e prazos, ressalvado o disposto no § 13; (Redação dada pela Lei nº 13.360, de 2016)

IV - de participação em outras sociedades de forma direta ou indireta, ressalvado o disposto no art. 31, inciso VIII, da Lei no 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, e nos respectivos contratos de concessão; ou

V - estranhas ao objeto da concessão, permissão ou autorização, exceto nos casos previstos em lei e nos respectivos contratos de concessão.

§ 7º. **As concessionárias e as autorizadas** de geração de energia elétrica que atuem no Sistema Interligado Nacional – SIN **não poderão ser coligadas ou controladoras de sociedades que desenvolvam atividades de distribuição de energia elétrica** no SIN. (destacado)

A nova redação da Lei 9.074/1995 esclareceu a separação operacional e comercial das três fases do fornecimento de energia elétrica ao consumidor livre, restando a possibilidade de cada uma delas estar a cargo de diferentes entidades, inclusive limitando esta identidade quanto às geradoras e às distribuidoras, de forma que, considerando globalmente a legislação pertinente, o fornecimento de energia elétrica brasileiro tem hoje a seguinte estrutura:



Dentro desta sistemática está inserida a política tarifária, hoje regulamentada pela Resolução ANEEL 414/2010 e pela Resolução ANEEL 559/2013, prevendo tanto as tarifas a serem praticadas pelas distribuidoras locais aos consumidores cativos (levando em

consideração os custos operacionais, como a TUST e a TUSD devido por estas distribuidoras), quanto o valor da TUST e da TUSD a serem pagos pelos consumidores livres como forma de remunerar a utilização direta dos respectivos sistemas de transmissão e distribuição.

Estabelecidas essas bases teóricas e fáticas, em especial a necessidade de se tratar de forma distinta a TUST/TUSD paga pelo consumidor cativo - de forma indireta por meio da tarifa - e a TUST/TUSD paga pelo consumidor livre e pelas concessionárias que utilizam o Sistema Integrado Nacional - de forma direta -, pode-se efetivamente adentrar na tese jurídica objeto do presente estudo.

3. Perspectivas jurisprudenciais no STJ

3.1. A tese jurídica de não-incidência de ICMS sobre as TUST e TUSD

Desde a segunda metade da década de 2000, os consumidores livres passaram a questionar judicialmente a cobrança de ICMS sobre as tarifas de uso dos sistemas, sob o principal argumento de que o fato remunerado pelas TUST/TUSD não corresponderia ao fato tributário do referido imposto, alegando uma “não-incidência” do ICMS nesta fase do consumo de energia elétrica, de modo que os valores pagos a título de TUST/TUSD não poderiam ser incluídos na respectiva base de cálculo.

De igual forma, também as concessionárias de distribuição passaram a questionar referida tributação, uma vez que realizam o destaque do ICMS em relação aos valores da TUST/TUSD, repassando ao consumidor livre o ônus econômico por meio da sistemática de preço, aumentando o custo de aquisição da energia elétrica pelos grandes consumidores.

Partindo essencialmente da espécie ICMS-mercadoria, o argumento jurídico consiste em considerar que somente quando da efetiva transferência da mercadoria energia elétrica ocorreria a incidência do imposto, de tal maneira que os valores referentes a fases anteriores do fornecimento não poderiam ser incluídos na base de cálculo, já que disponibilizar os meios de “transporte físico” de energia elétrica não seria equivalente a transferir propriedade de energia elétrica.

Referida transferência de mercadoria ocorreria, segundo a tese, no momento em que a eletricidade deixa a rede de transmissão ou distribuição e adentra no estabelecimento consumidor, o que na prática acontece mediante utilização de aparelhos movidos à energia

elétrica. O valor correspondente a esta aquisição seria somente o valor negociado com a geradora de energia, na sistemática a que se referiu o capítulo anterior.

Para tanto, os contratos firmados pelos consumidores livres para transmissão da energia elétrica e conexão de seus estabelecimentos à rede são considerados autônomos, por força do artigo 9º da Lei 9.648/1998 e da Resolução ANEEL 281/1999, não envolvendo propriamente a operação de compra de energia, esta limitada à negociação tida com a geradora escolhida pelos consumidores (assim como pelas concessionárias de distribuição).

Por este motivo é que a tese levantada pelos contribuintes diz respeito ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, ou seja, o fato escolhido pela norma jurídica apto a ensejar a obrigação tributária (transferir mercadoria). Para a tese, portanto, o aspecto material do imposto seria a transferência de propriedade, o aspecto temporal desta transferência seria o momento do consumo e a base de cálculo do ICMS seria o valor negociado por este consumo com a geradora de energia.

A lição de Luciana Saliba e João Dácio Rolim bem elucida o entendimento dos consumidores livres:

A energia somente será individualizada aos consumidores, caracterizando sua circulação e a ocorrência do fato gerador do ICMS, quando passar pelo relógio medidor e ingressar em suas dependências para efetivo consumo. Mesmo porque, se se reputasse ocorrida a saída antes de a energia transpor os pontos de entrega, tal saída ocorreria sem discriminação de qualquer usuário, pois a corrente elétrica flui pelas linhas de distribuição sem destinatário específico [...].

Os montantes de uso contratados pelos consumidores não saem das redes de distribuição ou de transmissão, pois refletem a potência necessária à transmissão de energia da geradora ao consumidor, e não ao consumo de energia. Os encargos de conexão tampouco se relacionam com a saída de energia elétrica das redes de distribuição ou de transmissão, pois decorrem exclusivamente da instalação e da manutenção dos equipamentos de conexão [...].

A dissociação entre os encargos de conexão e o consumo de energia também é evidenciada pela possibilidade de contratação do projeto e da execução das instalações de conexão com empresa de livre escolha do usuário, desde que sejam observados os padrões e técnicas da concessionária local [...].

Assim, o “preço praticado na operação final”, a que aludem a Constituição e a LC 87/1996, é o preço do fornecimento de energia, e não o preço da disponibilização do uso dos sistemas de distribuição e transmissão.³¹

Embora o enfoque da tese seja o ICMS-mercadoria, também defendem os contribuintes que não haveria incidência de ICMS-transporte em relação à TUST/TUSD, vez que não há, na realidade física atinente ao consumo de energia elétrica, um “transporte” de

³¹SALIBA, Luciana Goulart Ferreira; ROLIM, João Dácio. **Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica**, in Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Oliveira Rocha, nº 122, nov. 2005, p. 57-58.

mercadoria propriamente dito, cuidando a eletricidade apenas de vibrações transmissíveis de elétrons em determinado material (como a rede de fios que a “transporta”)³².

Além deste fundamento, não haveria a possibilidade de incidência do ICMS-transporte em razão da ausência de identidade entre a energia elétrica inserida no sistema pela geradora e a energia elétrica consumida pelo comprador. Nesse sentido explica Igor Mauler Santiago:

[...] o transporte pressupõe a identidade entre a coisa confiada ao transportador a aquela entregue ao destinatário, mesmo que se trate de bem fungível [...].

Deveras, embora as vendas de energia entre os agentes do sistema (geradores, importadores, comercializadores e consumidores livres) sejam contratadas em bases bilaterais, o fato é que os geradores e os importadores lançam a energia num sistema único integrado pelas empresas de transmissão e de distribuição, de onde a retiram os interessados.

Não há, assim, nenhuma garantia de que a energia recebida por um desses atores (um consumidor livre, v.g.), seja aquela produzidas pelo outro com quem mantém contrato (uma geradora, v.g.). Noutras palavras, o que se contrata são quantidades de energia, que são liberadas nas linhas de transmissão e distribuição e apreendidas por cada agente no limite da demanda que lhe é autorizada pelo sistema (na hipótese de utilização acima desse padrão, o fornecimento é automaticamente interrompido pelo disjuntor, para os adquirentes alimentados em baixa tensão, ou são cobradas multas pela extrapolação da demanda, para os adquirentes alimentados em alta tensão)³³.

A tese dos contribuintes, consumidores livres, teve (e tem tido) amplo acolhimento no âmbito dos tribunais locais do país, mediante inúmeras concessões de liminares e procedência de mérito em mandados de segurança e ações ordinárias que discutem esta tributação³⁴, ocasionando efetiva redução arrecadatória.

³²“A energia elétrica, apesar de considerada mercadoria para efeitos legais, não é objeto de transporte, entendido este no sentido que lhe dá o Código Civil. O que se tem, efetivamente, é um fluxo de elétrons que passa por um cabo condutor (e não que se leva por um cabo condutor). [...] Mesmo em uma concepção mais moderna, os elétrons não se deslocam, apenas transmitem a energia de um para outro elétron, possibilitando o fluxo de energia, não um transporte da mesma”. SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS. Superintendência de Tributação. **Consulta de Contribuinte nº 001/2005**, PTA nº 16.00107411-31. Publicado no Diário Oficial de Minas Gerais em 07/01/2005.

³³SANTIAGO, Igor Mauler. **A Exigência de ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica (TUST e TUSD). Aspectos Regulatórios, Tributários e Processuais**, in ICMS: questões fundamentais. Org. MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 6.

³⁴**TJSP**, Apelação 0131153-56.2007.8.26.0053, Relator Souza Meirelles, 13ª Câmara de Direito Público, Data do Julgamento: 15/10/2014, Data de Registro: 22/10/2014; **TJMT**, Agravo Regimental 115897/2014, Relatora Nilza Maria Pôssas de Carvalho, Segunda Câmara de Direito Público e Coletivo, Julgado em 09/09/2014, Publicado no DJe em 18/09/2014; **TJRN**, Mandado de Segurança com Liminar 2016.003997-6, Relator João Rebouças, Tribunal Pleno, juntado em 30/11/2016; **TJDFT**, Acórdão n. 911867, 20140111729118RMO, Relator João Egmont, 2ª Turma Cível, Data de Julgamento: 02/12/2015, Publicado no DJE: 16/12/2015; **TJGO**, Mandado de Segurança 255565-80.2016.8.09.0000, Relator Alan S. De Sena Conceição, 5ª Câmara Cível, julgado em 26/01/2017, DJe 2203 de 03/02/2017; **TJAM**, Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 0005176-79.2017.8.04.0000, Relatora Maria do Perpétuo Socorro Guedes Moura, Segunda Câmara Cível, Data do julgamento: 15/10/2017, Data de registro: 17/10/2017.

O acolhimento jurisprudencial ganhou reforço quando o Superior Tribunal de Justiça - STJ analisou o tema no início da presente década, oportunidade na qual decidiu pela “não-incidência” do ICMS sobre a TUST/TUSD paga pelos consumidores livres, fixando como parâmetro precedente o enunciado da sua Súmula nº 166, que tem a seguinte redação:

Súmula 166/STJ: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Como representativo do entendimento então exarado pelo STJ, tem-se o julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.135.984/MG, de relatoria do Ministro Humberto Martins (2ª Turma), que foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. ICMS. DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. "SERVIÇO DE TRANSPORTE DE MERCADORIA". INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA NA TRANSMISSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 166/STJ - PRECEDENTES - SÚMULA 83/STJ.

1. Inexiste previsão legal para a incidência de ICMS sobre o serviço de "transporte de energia elétrica", denominado no Estado de Minas Gerais de TUST (Taxa de Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica) e TUSD (Taxa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica).

2. "Embora equiparadas às operações mercantis, as operações de consumo de energia elétrica têm suas peculiaridades, **razão pela qual o fato gerador do ICMS ocorre apenas no momento em que a energia elétrica sai do estabelecimento do fornecedor, sendo efetivamente consumida. Não se cogita acerca de tributação das operações anteriores, quais sejam, as de produção e distribuição da energia, porquanto estas representam meios necessários à prestação desse serviço público.**" (AgRg no REsp 797.826/MT, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 3.5.2007, DJ 21.6.2007, p. 283).

3. O ICMS sobre energia elétrica tem como fato gerador a circulação da "mercadoria", e não do "serviço de transporte" de transmissão e distribuição de energia elétrica. **Assim sendo, no "transporte de energia elétrica" incide a Súmula 166/STJ**, que determina não constituir "fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte".

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1135984/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 04/03/2011)³⁵ (destacado)

O julgado em referência trata das hipóteses de incidência tanto do ICMS-mercadoria quanto ICMS-transporte, estabelecendo liame lógico entre ambas para afastar suas incidências. A construção do STJ pode ser compreendida no sentido de que, inexistindo incidência do ICMS-mercadoria pela simples transferência física da mercadoria, e inexistindo incidência do ICMS-transporte (físico) quando esta ocorre entre estabelecimentos do mesmo

³⁵No mesmo sentido: Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial 1267162/MG, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/08/2012, DJe em 24/08/2012; Agravo Regimental no Recurso Especial 1359399/MG, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, DJe em 19/06/2013; Agravo Regimental no Recurso Especial 1278024/MG, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 07/02/2013, DJe 14/02/2013.

contribuinte, é justamente pela primeira transferência do domínio da mercadoria energia elétrica que ocorre o fato tributário do ICMS. Tal posicionamento é a seguir discutido.

Na questão relativa ao ICMS-mercadoria, sintetizada no segundo parágrafo da ementa, verifica-se que o acórdão adotou a linha defendida pelos contribuintes, partindo do parâmetro “momento de ocorrência do fato gerador” para consignar que anteriormente ao consumo não existe atividade mercantil apta a transferir propriedade da energia elétrica.

Para tanto, o acórdão sob análise utilizou premissas adotadas no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 797.826/MT, de relatoria do Ministro Luiz Fux, cujo objeto era decidir a incidência de ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica, que representa parte do contrato de fornecimento para os consumidores livres, sendo uma espécie de “reserva-garantia” de que determinada quantidade de energia será inserida na rede de fornecimento.

O julgado de relatoria do Ministro Luiz Fux consignou, em suas razões, que as concessionárias de distribuição de energia não podem ser consideradas contribuintes de direito do ICMS, haja vista que somente viabilizariam o fornecimento de energia sem que isso implique em atividade mercantil, nos seguintes termos:

A distribuidora, conquanto importante neste contexto, não é - e nem pode vir a ser - contribuinte do imposto, justamente porque, a rigor, não pratica qualquer operação mercantil, mas apenas a viabiliza, nos termos acima expostos. Obviamente, a distribuidora de energia elétrica é passível de tributação por via de ICMS quando consome, para uso próprio, esta mercadoria. Não, porém, quando se limita a interligar a fonte produtora ao consumidor final. Este é que é o sujeito passivo da obrigação tributária, na condição de contribuinte de direito e, ao mesmo tempo, de contribuinte de fato³⁶.

Ocorre que, especialmente em relação ao consumidor cativo, dada a atual estrutura no fornecimento de energia elétrica, as concessionárias de distribuição não são meros agentes estruturais, agindo efetivamente como agente de mercado, eis que realizam compra de energia elétrica diretamente com agentes geradores, mediante leilão, para posteriormente realizar a sua venda aos consumidores, que é remunerada mediante a tarifa fixada pela ANEEL.

Também quando a concessionária de distribuição atua como agente conector dos consumidores livres à rede básica de energia elétrica, nos termos do já citado artigo 9º da Lei 9.648/1998, estar-se diante de uma atividade com fim essencialmente lucrativo, não consistindo

³⁶SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial 797.826/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 03/05/2007, DJ 21/06/2007, p. 283.

“interligar a fonte produtora ao consumidor final” uma mera viabilização do serviço público isenta de tributação.

Estas atividades caracterizam a mercantilidade das atividades da concessionária, devendo incidir o ICMS em relação ao contrato de compra de energia, em relação aos contratos de transmissão que a distribuidora deve firmar para que a eletricidade comprada chegue até o seu estabelecimento distribuidor (pagando TUST) e em relação aos contratos de conexão estabelecidos com os consumidores livres. Assim, não se limita a incidência de ICMS à ocasião de uso próprio da energia comprada.

Nesse aspecto, como já referido anteriormente, mesmo o ICMS cobrado sobre os valores de TUST/TUSD é referente apenas à sistemática de contratação de consumidores livres ou de concessionárias de distribuição com os agentes geradores, não guardando relação com os consumidores cativos, já que estes remuneram a transmissão e distribuição de forma proporcional e indireta dentro de sua tarifa única. Em outras palavras, quem juridicamente deve a TUST/TUSD e eventual ICMS sobre ela incidente é a distribuidora de energia, e não o consumidor cativo, afastando a ideia de que a concessionária não deve ICMS sobre suas atividades distributiva ou conectora.

Por mais que a energia elétrica seja um bem que não comporta estocagem, sendo a sua inserção no sistema simultânea à sua retirada mediante o consumo³⁷, a legislação reguladora do setor estipula nexos comerciais entre os agentes geradores e distribuidores que se inclinam a afastar uma noção de ausência de circulação *jurídica* de energia elétrica para fins de tributação entre ambos. Reconhece-se, entretanto, que o posicionamento da doutrina majoritária quanto a esta específica questão é em sentido contrário.

De todo modo, o acórdão de relatoria do Ministro Humberto Martins (sobre a TUST/TUSD) citou estas premissas para construir a argumentação de que a estrutura física de transmissão e distribuição pertenceriam a “um mesmo contribuinte”, ou leia-se “mesmo agente da cadeia de fornecimento”, dado que a consequência da asserção estabelecida é que o consumidor final seria a um só tempo contribuinte de direito e contribuinte de fato do ICMS, inexistindo obrigação jurídico-tributária com agentes anteriores na cadeia³⁸.

³⁷CARRAZA, Roque Antônio. **TUST/Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão e/ou TUSD/Tarifa do Sistema de Distribuição** in ICMS, 17ª ed., Editora Malheiros: São Paulo, 2015, p. 328.

³⁸O citado precedente de relatoria do Min. Luiz Fux cita o seguinte trecho da obra de Roque Antônio Carrazza: “A distribuidora, ao colocar a energia elétrica à disposição do consumidor final, assume a condição de 'responsável' pelo recolhimento do ICMS. Melhor explicando, ela, no caso, paga tributo a título alheio, isto é, por conta do consumidor final. Este, na verdade, o contribuinte do ICMS, nas duas acepções possíveis: contribuinte de direito

Neste ponto, o acórdão faz ligação lógica entre a inexistência de incidência do ICMS-mercadoria na transmissão e distribuição com a inexistência de incidência do ICMS-transporte, ao apresentar a noção de que não há atividade mercantil autônoma em momento anterior ao consumo, equivocadamente tornando equivalentes as premissas fáticas da questão da TUST/TUSD às premissas fáticas que originaram a Súmula 166/STJ.

Explica-se: afirmar que a estrutura física de transmissão e distribuição de energia pertencem a um mesmo contribuinte não encontra respaldo na atual disposição de agentes no fornecimento da eletricidade. Como se demonstrou no capítulo anterior, há uma separação obrigatória de pessoas jurídicas nos elos que formam a cadeia de fornecimento; mais ainda, as fases operacionais pelas quais estas distintas pessoas jurídicas são responsáveis são também distintas.

Quando se verifica que os acórdãos que ensejaram a Súmula 166/STJ trataram de decidir se o transporte físico da mercadoria entre – literalmente – estabelecimentos de um mesmo contribuinte corresponderia à hipótese de incidência do ICMS³⁹, vê-se a ausência de correlação com a questão de incidência deste tributo sobre a TUST/TUSD. Para que existisse o nexo entre as questões, seria necessário assumir que as concessionárias de transmissão e distribuição são ou podem ser consideradas um só contribuinte de ICMS, o que efetivamente não se verifica, tanto do ponto de vista operacional quanto do ponto de vista jurídico.

Mesmo se pensado que se trata de um Sistema Nacional Integrado, no qual toda a estrutura de transmissão e distribuição constitui uma rede única, cujo fluxo e equilíbrio de energia são monitorados e controlados por um único operador nacional, as empresas que atuam na geração estão ligadas a uma fase *comercial* e operacional própria, tal qual as empresas que atuam na manutenção e fornecimento da estrutura física de transmissão e as que atuam na distribuição da energia elétrica.

Por tal razão, cada um destes agentes podem ser ou não contribuintes do ICMS, individualmente considerados, a depender de suas respectivas atividades corresponderem a

(porque integra o pólo passivo da obrigação tributária correspondente) e contribuinte de fato (porque suporta a carga econômica do tributo).” (Roque Antonio Carrazza in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p. 213/215).

³⁹“O fulcro da questão prende-se em saber se ocorre o fato gerador do ICM na transferência das mercadorias do estabelecimento central – fábrica -, do mesmo contribuinte para as suas lojas de venda no varejo...” (REsp nº 32.203/RJ, rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ em 27/03/1995). “Em hipótese de mero deslocamento físico da mercadoria, como ocorre na transferência da filial para a matriz e vice-versa, indevida é a existência do imposto...” (REsp nº 9.933/SP, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ em 26/10/1992); “Com efeito, para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil. Negócio que pressupõe a existência de mais de uma pessoa.” (REsp nº 36.060/MS, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ em 05/09/1994).

qualquer das hipóteses de incidência deste tributo, como defendido acima. Nesse diapasão, não seria juridicamente possível considerá-los um só contribuinte de ICMS, sob a ótica do consumidor final, até mesmo porque na prática o ICMS devido na primeira parte da cadeia de fornecimento será repassado ao agente da fase seguinte, e assim sucessivamente, até o fechamento da cadeia mediante a utilização da energia pelo consumidor (o contribuinte de fato).

Ademais, considerar que o consumidor final da eletricidade – especificamente o cativo – é contribuinte de direito do ICMS seria inverter a disposição literal do citado art. 4º da LC 87/1996⁴⁰, que atribui a passividade da obrigação tributária àquele que realiza a operação com intuito comercial, ou seja, o próprio comercializador (o consumidor realiza a compra com fim em si mesma, para transformação da energia elétrica em outro bem da vida – calor, luz, movimento, ondas sonoras etc).

A conclusão jurídica acerca da argumentação levantada pelo acórdão, no tocante à não-incidência de ICMS-transporte no caso, não se mostra possível senão no sentido de que estabelecer a Súmula 166/STJ como premissa para a questão de ICMS sobre TUST/TUSD é comparar inadequadamente controvérsias que envolvem realidades fáticas essencialmente diferentes.

A partir de tais apontamentos, é possível relativizar a solidez das bases teóricas que ensejaram a consolidação do entendimento do STJ sobre o tema com base na sua Súmula 166, sendo a sua conclusão pela não-incidência na matéria em debate bastante questionável. A tese em análise, entretanto, encontra obstáculo jurídico não só em relação aos precedentes construídos com base neste enunciado de súmula, mas ela mesma ignora aspectos dogmáticos relevantes, especialmente no que se refere à composição da base de cálculo do ICMS, como será analisado no tópico a seguir.

3.2. O giro interpretativo operado no julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS

Pensar em consumo de energia elétrica sem a utilização de meios físicos para a sua circulação é inviável, nitidamente quando a regra é a geração da energia em distância e tensão que impedem a transmissão de energia mediante indução. Nesta lógica, desde os primórdios da indústria elétrica no Brasil houve sistemas desta natureza, consolidando o advento do Código

⁴⁰Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

de Águas as fases operacionais que resultariam no fornecimento de energia elétrica ao consumidor, sucessivamente: geração, transmissão e distribuição. Cuida-se, como se nota, de previsão legislativa correspondente a uma realidade do setor.

Resta saber, entretanto, se a abertura ao mercado das fases de geração e distribuição/comercialização – operada pela Lei 9.074/1995 e pelas que a seguem – ocasionou a ruptura estrutural que viabiliza o consumo de energia elétrica, seja pelo consumidor livre, seja pelo cativo. Ao que se depreende da atual composição de agentes no setor, como elucidado no capítulo anterior, o consumo ainda não prescinde da transmissão e da distribuição (ou conexão, para o consumidor livre). A realidade física não variou em função da inovação legislativa.

Estes aspectos foram recentemente trabalhados, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.163.020/RS, cujo objeto era a discussão relativa a um consumidor livre, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, com ementa de teor abaixo:

TRIBUTÁRIO. ICMS. FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TARIFA DE USO DO SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO (TUSD). INCLUSÃO.

1. O ICMS incide sobre todo o processo de fornecimento de energia elétrica, tendo em vista a indissociabilidade das suas fases de geração, transmissão e distribuição, **sendo que o custo inerente a cada uma dessas etapas - entre elas a referente à Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição (TUSD) - compõe o preço final da operação e, conseqüentemente, a base de cálculo do imposto**, nos termos do art. 13, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

2. A peculiar realidade física do fornecimento de energia elétrica revela que a geração, a transmissão e a distribuição formam o conjunto dos elementos essenciais que compõem o aspecto material do fato gerador, integrando o preço total da operação mercantil, não podendo qualquer um deles ser decotado da sua base de cálculo, **sendo certo que a etapa de transmissão/distribuição não cuida de atividade meio, mas sim de atividade inerente ao próprio fornecimento de energia elétrica**, sendo dele indissociável.

3. A abertura do mercado de energia elétrica, disciplinada pela Lei n. 9.074/1995 (que veio a segmentar o setor), não infirma a regra matriz de incidência do tributo, nem tampouco repercute na sua base de cálculo, pois o referido diploma legal, de cunho eminentemente administrativo e concorrencial, apenas permite a atuação de mais de um agente econômico numa determinada fase do processo de circulação da energia elétrica (geração). A partir dessa norma, o que se tem, na realidade, é uma mera divisão de tarefas - de geração, transmissão e distribuição - entre os agentes econômicos responsáveis por cada uma dessas etapas, para a concretização do negócio jurídico tributável pelo ICMS, qual seja, o fornecimento de energia elétrica ao consumidor final.

4. Por outro lado, o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores (consumidores cativos), que arcam com o tributo sobre o "preço cheio" constante de sua conta de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

5. Recurso especial desprovido.

(REsp 1163020/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/03/2017, DJe 27/03/2017) (destacado)⁴¹

O julgado estabeleceu novo ponto de partida para a análise da controvérsia: a base de cálculo do ICMS. Nesta ótica, deixa-se de ser central a discussão acerca da ocorrência de fato tributário na transmissão e distribuição de energia elétrica para dar azo ao seguinte questionamento: no momento considerado como de incidência do ICMS-mercadoria (o efetivo consumo), quais operações integraram esta comercialização?

Em resposta à indagação, se esta for no sentido de que as fases de transmissão e distribuição têm caráter indissociável da operação final de consumo, não é juridicamente possível afastar os valores que as remuneraram da base de cálculo do ICMS, por força do que dispõe o transcrito artigo 13 da LC 87/1996⁴². Assim, retorna-se à observância da atual sistemática de fornecimento.

O que resulta desta observação é que as construções teóricas, mesmo aquela construída pelo STJ com fundamento no enunciado da sua Súmula 166, sobre se há ou não incidência do ICMS no momento da transmissão ou da distribuição, carecem de sentido na intenção de afastar a inclusão da TUST/TUSD da base de cálculo do imposto. Quando todas elas entram em consenso sobre o critério temporal de ocorrência do fato tributável (o consumo final), a incidência que se opera neste momento acompanha base de cálculo que abrange qualquer operação anterior, tributável ou não pelo ICMS.

Não se necessita, portanto, de uma “incidência” do ICMS sobre as fases remuneradas pelas TUST/TUSD, ou seja, de que surja de forma autônoma uma obrigação tributária nestas etapas, anteriormente à obrigação tributária que irá surgir com o consumo. Só é necessário que a transmissão e a distribuição sejam inafastáveis da comercialização de energia, mesmo aquela destinada ao consumidor livre. Assim ocorrendo, sendo a TUST/TUSD tarifas que pagam a utilização de sistemas sem os quais a eletricidade não chega ao consumidor (indissociáveis, por consequente), elas representam custo necessário da operação de consumo, implicando invariavelmente na sua inclusão da base de cálculo do ICMS incidente sobre a operação final.

⁴¹Esta decisão vem ao encontro do enunciado da Súmula 391/STJ, segundo a qual “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”, compreendendo-se a demanda de potência efetivamente utilizada como consumo, que ocorre mediante a consecução das fases de transmissão e distribuição.

⁴²Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

É importante verificar que, a partir da equivalência de nível entre a concessionária de distribuição e o consumidor livre na estrutura de fornecimento de energia (ambos pagam TUST/TUSD diretamente), há duas “operações finais” possíveis à tributação de ICMS quanto à TUST/TUSD: a das concessionárias de distribuição e a dos consumidores livres.

A primeira diz respeito à Tarifa pelo Uso dos Sistemas de Transmissão que paga a concessionária de distribuição à concessionária de transmissão, cuja obrigação surge a partir do Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão firmado com o Operador Nacional do Sistema, nos termos do art. 10, § 1º, da Resolução ANEEL 281/1999⁴³. Se for considerado que há circulação *jurídica* de energia elétrica entre a geradora e a distribuidora, esta TUST haveria de ser incluída na base de cálculo do ICMS devido pela distribuidora na operação de compra de energia a ser comercializada aos consumidores cativos.

Como este ICMS representaria um custo operacional da própria concessionária, integraria o montante a ser considerado para fins de fixação da tarifa a ser paga pelo consumidor cativo, especificamente a parcela denominada “TE”. Note-se que não se refere ao ICMS que será repassado ao consumidor final cativo, que tem por base a sua tarifa, cujo pagamento é antecipado pela concessionária de distribuição.

A outra “operação final” possível em relação à TUST/TUSD é o consumo de energia elétrica pelo consumidor livre. Como já indicado, as tarifas em comento remuneram a utilização dos sistemas por parte deste consumidor, de forma direta, à semelhança do que ocorre com as concessionárias de distribuição. A diferença é que o consumidor livre é também consumidor final.

A análise da realidade do fornecimento de energia induz à conclusão de que a operação de consumo envolve as três fases operacionais, caracterizando sua indissociabilidade, o que se evidencia pela existência dos três contratos a serem obrigatoriamente firmados pelo consumidor livre (compra, uso dos sistemas de transmissão/distribuição e conexão), ao contrário do que afirma a tese dos contribuintes, no sentido de que a existência de distintos contratos para cada fase importaria em uma respectiva autonomia tributária para fins de ICMS.

⁴³Art. 10 O acesso aos sistemas de transmissão será regido pelos Procedimentos de Rede, pelos contratos celebrados entre as partes e pelas normas e padrões específicos de cada concessionária.

§ 1º. Para o acesso a instalações de transmissão componentes da Rede Básica, os usuários deverão firmar o Contrato de Uso dos Sistemas de Transmissão com o ONS, estabelecendo as condições técnicas e as obrigações relativas ao uso das instalações de transmissão, e o Contrato de Conexão com a concessionária de transmissão no ponto de acesso, estabelecendo as responsabilidades pela implantação, operação e manutenção das instalações de conexão e os respectivos encargos.

Desta forma, quando se responde às perguntas “quais são as operações necessárias à operação final de consumo?” e “quanto se pagou por estas operações?”, chega-se à conclusão de que os valores pagos a título de TUST/TUSD devem compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo.

Limita-se estas possibilidades de operação final tributada pelo ICMS, quanto à TUST/TUSD, às concessionárias de distribuição e aos consumidores livres porque os consumidores cativos não são agentes geradores do dever de pagar estas tarifas de forma direta. Isto decorre da peculiaridade do contrato firmado por estes consumidores com as distribuidoras, cuja compra de energia é remunerada por uma única tarifa fixada pela ANEEL.

Vale lembrar que, embora os custos operacionais da distribuidora sejam considerados para fins fixação da parcela tarifária denominada “TE”, e que os custos dos agentes que disponibilizam os sistemas de transmissão e distribuição sejam considerados para a fixação da parcela tarifária denominada “TUST/TUSD”, cuida-se de parcelas de uma única tarifa remuneradora, a um só tempo, de todos os custos envolvidos na operação final de consumo, sejam de natureza comercial (compra de energia), sejam de natureza operacional (sistemas físicos).

Em decorrência desta regulação, o ICMS que tem por base o valor total da fatura do consumidor cativo já atende à definição jurídica da sua base de cálculo: o valor total da operação, coincidente com o valor global da fatura. Por tal razão, a discussão do consumidor cativo quanto ao ICMS incidente sobre as autônomas tarifas que remuneram os sistemas é inviável, ao menos na qualidade de contribuinte de direito deste tributo – do qual não é.

Nesta linha já decidem os Tribunais de Justiça do Paraná e do Rio Grande do Sul desde o ano de 2015, independentemente do entendimento então vigente no STJ quanto à questão afeta aos consumidores livres, como se observa nos seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. ENCARGOS DE CONEXÃO E TARIFAS SOBRE O USO DOS SISTEMAS DE TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO (TUST E TUSD).1. LEGITIMIDADE ATIVA. CONSUMIDOR (CONTRIBUINTE DE FATO). RESP Nº 1299303/SC, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADO DO PARANÁ PELA UNIFORMIZAÇÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEI FEDERAL.PETIÇÃO INICIAL APTA AO PROCESSEMENTO.2. QUESTÃO PROCESSUAL SUPERADA.CAUSA MADURA PARA O JULGAMENTO (CPC, ART. 515, § 3º). INEXISTÊNCIA DE JULGAMENTO DE OFÍCIO, EMBORA NÃO HAJA VEICULAÇÃO DOS PEDIDOS INICIAIS NA APELAÇÃO.3. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA.DESVERTICALIZAÇÃO DO SISTEMA. **DIFERENÇA DE TRATAMENTO JURÍDICO ENTRE CONSUMIDOR LIVRE E CONSUMIDOR CATIVO, QUE PERMANECE VINCULADO À**

CONCESSIONÁRIA DE DISTRIBUIÇÃO LOCAL. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. REMUNERAÇÃO POR TARIFA. FASES DE GERAÇÃO, TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO INDISSOCIÁVEIS E COMPONENTES DA FORMAÇÃO DO PREÇO FINAL. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR NAS FASES ISOLADAMENTE CONSIDERADAS. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. VALOR DA OPERAÇÃO FINAL. INTELIGÊNCIA DO ART. 34, § 9º, DO ADCT E ART. 9º, § 1º, INC. II E ART. 13, INC. I, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DÁ-SE QUANDO HÁ FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E SE CONSOLIDA COM O SEU CONSUMO, CONSIDERADO O CUSTO DE TODAS AS FASES ANTECEDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA 166/STJ. APELAÇÃO PROVIDA. SEGURANÇA DENEGADA. [...] O caso em exame trata de consumidores cativos, onde existe o fornecimento de energia elétrica por distribuidora/concessionária local (Copel), compreendido como uma operação conjunta que abrange as fases de geração, transmissão e distribuição, de modo indissociável, embora operacionalizadas por pessoas jurídicas diferentes. Como não se fala na ocorrência de fato gerador em cada uma dessas fases isoladamente consideradas, mas apenas no consumo, o ICMS incide sobre todo o custo até a entrega na residência ou estabelecimento do consumidor, ou seja, incide sobre o valor da operação final, nos termos do art. 34, § 9º, do ADCT, que nada mais é do que o valor da tarifa de fornecimento fixada pela ANEEL. Significa dizer, por outras palavras, que as fases de transmissão e distribuição (TUST e TUSD) são custos que compõe a base de cálculo do tributo em epígrafe para os consumidores cativos. (TJPR - 2ª Cívél - AC - 1427156-0 - Curitiba - Rel.: Lauro Laertes de Oliveira - Unânime - J. 24.11.2015) (destacado)

TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. BASE DE CÁLCULO. TUSD. TUST. GERAÇÃO. TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO. 1. [...] O ICMS relativo à energia elétrica consumida, no ambiente de consumo regulado, é o valor da tarifa paga pelo consumidor cativo, fixada pela ANEEL, que compreende os custos da geração, transmissão, distribuição, encargos setoriais e tributos, multiplicada pelos kWh consumidos. É indubitável que o custo da operação de circulação de energia elétrica, desde a geração da energia elétrica até sua entrega na unidade consumidora do usuário final, abrange não só a geração da energia, mas, também, as fases de transmissão e distribuição, que são etapas indispensáveis desta cadeia produtiva à entrada de energia elétrica na unidade consumidora do usuário, que vai, então, consumi-la. Portanto, tais custos integram a base de cálculo do ICMS, já que compõem o preço final. Art. 34, § 9º, do ADCT. 2. Não se aplicam às operações de fornecimento de energia elétrica realizadas no ambiente de contratação regulado (consumidor cativo) por meio de distribuidora exclusiva os precedentes do STJ que consideram indevida a inclusão, na base de cálculo do ICMS, das tarifas relativas ao Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) e ao Uso do Sistema de Transmissão de Energia Elétrica (TUST) de energia elétrica. É que o preço final pago pelo consumidor cativo abrange o custo de toda a cadeia produtiva (geração, transmissão e distribuição) por se tratar de um conjunto indissociável. Já no ambiente de contratação livre (consumidor livre), no qual a energia é fornecida diretamente pelos agentes de geração ou de comercialização, livremente escolhidos pelo consumidor - e não pelas distribuidoras que se limitam a permitir o acesso ao sistema de transmissão e de distribuição por meio do pagamento das tarifas TUST e TUSD - há quem considere tais valores estranhos ao preço da energia elétrica, cujo montante é fixado no contrato de compra e venda de energia. Embargos infringentes rejeitados. (Embargos Infringentes Nº 70065950008, Décimo Primeiro Grupo Cívél, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 20/11/2015) (destacado)

O voto proferido pelo Ministro Gurgel de Faria no Recurso Especial 1.163.020/RS apresenta tal diferenciação das classes de consumidores e o efeito prático disto na controvérsia sobre a TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS:

Por outro lado, a exclusão dessa tarifa da base de cálculo do tributo, além de implicar flagrante violação ao princípio da igualdade, prejudica a concorrência, o que é expressamente vedado pelo art. 173, § 4º, da Carta Política. [...]

Embora materialmente não exista diferença na operação de fornecimento de energia elétrica, enquanto o “consumidor cativo”, que não tem direito de escolha de quem comprar a energia elétrica, permanecerá pagando o ICMS sobre o preço final da operação, que engloba o custo de todas as fases, o “consumidor livre”, além de poder barganhar um melhor preço das empresas geradoras/comercializadoras, recolherá o tributo apenas sobre o preço dessa etapa da operação. [...]

Ora, não é possível admitir-se que a modificação da regulamentação do setor elétrico permita tratamento tributário diferenciado para contribuintes que se encontram em situação semelhante, no tocante à aquisição de uma mesma riqueza, qual seja, a energia elétrica.

Por fim, cumpre lembrar que o mercado livre de energia elétrica está disponibilizado apenas para os grandes consumidores, o que evidencia que a exclusão do custo referente à transmissão/distribuição da base de cálculo do ICMS representa uma vantagem econômica desarrazoada em relação às empresas menores que arcam com o tributo sobre o “preço cheio” constante de sua de energia, subvertendo-se, assim, os postulados da livre concorrência e da capacidade contributiva.

Assim é que não se vislumbra a possibilidade de o consumidor cativo pleitear a não inclusão de uma das suas parcelas tarifárias, com denominação sugestiva de “TUST/TUSD”, na base de cálculo do ICMS incidente sobre a sua compra de energia perante a distribuidora. Por outro lado, é possível remanescer a discussão dos consumidores cativos, se considerado que a TUST/TUSD não deve compor a base de cálculo do ICMS, no tocante ao conjunto de custos do agente distribuidor que foram considerados a maior para a fixação da tarifa final, que teria valor menor caso a tributação não existisse. Tal questão, entretanto, envolveria uma complexa análise sobre a forma de cálculo e estipulação desta tarifa.

Todavia, a atual situação das demandas judiciais que envolvem este debate e as questões nele incidentes é de miscelânea dos institutos jurídicos e categorias apresentados até aqui, exigindo minuciosa apreciação do STJ no julgamento do recurso repetitivo que trata a matéria, que é objeto do próximo tópico.

3.3. A afetação na sistemática de recursos repetitivos

Os posicionamentos contrapostos do STJ sobre a matéria serão em breve uniformizados, tendo em vista que a Primeira Seção do Tribunal decidiu afetar três recursos na

sistemática de repetitivos⁴⁴ para pacificação da controvérsia: o Recurso Especial 1.163.020/RS (já mencionado, cujo relator foi o Min. Gurgel de Faria), o Recurso Especial 1.699.851/TO e o Recurso Especial 1.692.023/MT.

A delimitação deste Tema Repetitivo nº 986/STJ restou assim realizada: "questão atinente à inclusão da Tarifa de Uso do Sistema Transmissão de Energia Elétrica (TUST) e da Tarifa de Uso do Sistema de Distribuição de Energia Elétrica (TUSD) na base de cálculo do ICMS". Como efeito da decisão, o presidente da Seção determinou "a suspensão de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem acerca da questão delimitada e tramitem no território nacional (art. 1037, II, do CPC/2015⁴⁵)". Por consequência, todos os processos que debatem o tema, tanto de consumidores livres quanto de consumidores cativos, tiveram tramitação suspensa no país.

Na ocasião, ao entender que o Recurso Especial 1.163.020/RS não estava apto a ser afetado como repetitivo por questões procedimentais, a Ministra Regina Helena Costa apresentou voto sugerindo a alteração da delimitação proposta para que fosse discutida apenas a inclusão da TUSD na base de cálculo do ICMS (e não da TUST conjuntamente), sob o argumento de que o Recurso Especial 1.692.023/MT versaria apenas sobre a TUSD, encontrando óbice no entendimento de que seriam necessários pelo menos dois processos de cada matéria afetada. Subsidiariamente, o voto sugeriu que a retirada de pauta dos recursos selecionados como representativos da controvérsia para reinclusão posterior, com o acréscimo de outro recurso no qual se discutisse a TUST.

Ao analisar as sugestões, além de concluir pela possibilidade de o Recurso Especial 1.163.020/RS ser afetado como repetitivo, o relator Ministro Herman Benjamin consignou que ambas as tarifas encontram embasamento jurídico em um mesmo dispositivo legal, o art. 15, caput e §6º, da Lei 9.074/1995, de maneira que guardam igualdade quanto à natureza jurídica de encargo que remunera estruturas físicas viabilizadoras do fornecimento de energia elétrica.

⁴⁴O Código de Processo Civil assim estabelece: Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça.

⁴⁵Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

I - identificará com precisão a questão a ser submetida a julgamento;

II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

A julgar por esta asserção, a única diferença é se a estrutura está no sistema de transmissão ou no sistema de distribuição.

Além destes, alguns pontos desta afetação precisam ser observados, especialmente quando se nota que, dos recursos afetados, o primeiro tem como objeto a discussão realizada por consumidor livre, e os demais têm por objeto a discussão realizada por consumidores cativos – requerendo a não-incidência de ICMS sobre a sua parcela tarifária denominada “TUST/TUSD”. Esta questão não foi abordada pela Primeira Seção quando da afetação dos recursos.

A leitura das peças e decisões judiciais constantes dos três processos deixa clara as distintas fundamentações em que se baseiam o primeiro e os demais recursos em referência, ao que pese a aparente possibilidade de conclusão, a partir da forma como trazido nas peças recursais dos consumidores cativos, de que se trata de uma só tese, uma fundamentação unificada para todas as classes de consumidores de energia elétrica. Para evidenciação, far-se-á a apresentação de trechos das razões recursais.

No Recurso Especial 1.163.020/RS, cujo recorrente é um consumidor livre, há a seguinte fundamentação:

A celebração de contratos possibilitando o uso dos sistemas de distribuição não consubstancia fato gerador do imposto, assim como a mera circulação física ou econômica é irrelevante para configurar o seu fato gerador. Enquanto o encargo de conexão (TUSD) é devido em razão da disponibilização dos sistemas através dos quais a energia adquirida pelo recorrente é distribuída, o ICMS é um tributo incidente sobre a circulação de mercadorias, o que pressupõe a transferência da titularidade do bem. Logo, o imposto estadual só incide quando a energia for efetivamente fornecida e consumida, **tomando-se por base de cálculo a energia utilizada pelo consumidor final.** (e-STJ fl. 248) (destacado)

No Recurso Especial 1.699.851/TO, no qual o consumidor cativo figura como recorrido, ante a ausência de contrarrazões ao recurso especial, cita-se a exposição da controvérsia no caso concreto exposta na peça recursal do Estado do Tocantins:

Alega mantém com a Concessionária de Energia Elétrica do Estado do Tocantins relação de consumo para o fornecimento de energia elétrica, através da Unidade Consumidora que indica e que o Estado do Tocantins, através da Empresa Energisa/Celtins, está cobrando o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - de forma indevida, nas contas de energia elétrica da parte autora. **Segunda alegou o autor a cobrança indevida está ocorrendo porque o ICMS vem sendo cobrado nas faturas sobre a TE (energia consumida), PIS, CONFINS, encargos, TUST e TUSD (tarifas de uso de transmissão e de distribuição de energia elétrica), quando é sabido que a TUST, TU e TUSD não implicam circulação de mercadoria ou serviço** e, portanto, não poderiam estar sendo tributadas pelo imposto. Somente sobre o faturamento da energia consumida é que deveria incidir o tributo [sic]. (e-STJ fl. 402) (destacado).

No Recurso Especial 1.692.023/MT, que também tem por recorrente o ente público, o consumidor cativo apresentou contrarrazões com fundamentação baseada nas peculiaridades do consumidor livre, tratando como se igual fossem a TUST/TUSD paga por este com a parcela da tarifa do consumidor cativo alcunhada de “TUST/TUSD”, nos seguintes termos:

Destarte, conforme veremos *infra*, **a incidência de ICMS deve se limitar apenas à TE, não abrangendo a TUSD.** (trecho da petição inicial do Mandado de Segurança, e-STJ fl. 10).

Referidas normas determinam que o consumidor livre é o responsável pelo pagamento de ICMS devido na transmissão e distribuição dos serviços de fornecimento de energia elétrica. Entretanto, referida cobrança não tem amparo legal ou constitucional. (destaque do autor, e-STJ fl. 337-338).

Porém o tema da cobrança ILEGAL DO ICMS sobre a TUSD, já tem um entendimento unânime comungado tanto pela melhor doutrina quanto pela jurisprudência (tanto do STJ quanto do STF) no sentido de considerar que, na forma em que desenhado pela Constituição Federal, o ICMS não pode incidir sobre o simples deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte [sic]. (e-STJ fl. 340).

Ocorre que, como já defendido, a discussão acerca da incidência de ICMS sobre a TUST/TUSD paga pelo consumidor livre é diferente da discussão sobre a incidência deste tributo quanto à parcela da tarifa do consumidor cativo, esta última inviável diante do contexto legal e prático do mercado regulado de compra de energia elétrica. Reitera-se, nesta linha, a posição de que o consumidor cativo não paga ICMS sobre a “TUST/TUSD”, mas sim sobre a sua tarifa única, a qual é calculada levando-se em consideração todos os fatores de custo, incluindo aqueles referentes às estruturas de transmissão e distribuição.

É certo que, curiosamente, a afetação dos três recursos que materialmente tratam de teses e classes de consumidores diferentes reflete a realidade, à medida em que se verifica que o maior número de consumidores de energia elétrica está classificado como cativo e que, embora por aparente confusão de suas peculiaridades com as dos consumidores livres, são os consumidores cativos os litigantes mais numerosos quanto à não-incidência de ICMS sobre – genericamente – a TUST/TUSD.

Dado este cenário, tendo em vista que o julgamento dos recursos repetitivos irá consolidar o entendimento do STJ sobre toda a matéria – o que implica em relevantes consequências jurídicas e fiscais –, mostra-se imprescindível a meticulosa análise dos membros da Primeira Seção do Tribunal acerca das particularidades de cada tese e classe de contribuintes de energia elétrica, sob pena de, em sentido diverso, servir o julgamento dos repetitivos como criador de mais insegurança jurídica quanto aos contribuintes, sejam eles as concessionárias de

distribuição (se for o caso de contraposição à doutrina majoritária), os consumidores livres ou os consumidores cativos.

Portanto, defende-se que a delimitação do tema repetitivo em questão vai além do debate sobre a inclusão das tarifas na base de cálculo do ICMS, alcançando questões como sobre qual tarifa tratam os casos; sobre qual a forma de tarifação dos consumidores cativos e dos consumidores livres; sobre se há comunicação entre as teses arguidas pelas diferentes classes de consumidores; sobre se as concessionárias podem ser equiparadas aos consumidores livres em relação ao pagamento direto de ICMS sobre a TUST/TUSD; sobre se, caso possam ou não, isto irá repercutir na forma de apuração dos custos para fins de fixação da tarifa do consumidor cativo; sobre se, caso repercuta, terá este o direito de pleitear judicialmente o valor proporcional pago a maior (caso seja) em virtude da inclusão indevida de TUSD sobre o ICMS da concessionária, aumentando os custos operacionais, entre outros. Parece que, independentemente da conclusão final a que chegue o STJ, o caminho para construí-la passa por estas problemáticas.

4. Conclusão

Os impactos econômicos que decorrerão da decisão uniformizadora a ser proferida pelo Superior Tribunal de Justiça são de grande monta. Considerando a totalidade de teses, os valores envolvidos acerca da TUST/TUSD na base de cálculo do ICMS são da ordem de 58% (cinquenta e oito por cento) do total de ICMS arrecadado sobre o consumo de energia elétrica⁴⁶. A decisão envolverá, ainda, relevantes questões dogmáticas acerca do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, inovando ou reiterando premissas jurídicas acerca deste tributo, criando base para futuras controvérsias que o envolvam.

Considerando a estrutura legal e operacional do sistema de fornecimento de energia elétrica apresentadas no decorrer do texto, assim como dos aspectos do ICMS, em especial aqueles indicados por ocasião do julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS, conclui-se que, face a estes elementos, a tese de não-incidência de ICMS sobre a TUST/TUSD paga pelos consumidores livres não encontra respaldo no ordenamento jurídico, havendo estes valores de serem incluídos na base de cálculo do imposto, o qual se concorda incidir no momento do consumo em relação à operação final.

⁴⁶Representativamente, utiliza-se dados relativos ao Estado do Tocantins, apresentados nos autos do Recurso Especial 1.699.851/TO, tendo por base o mês de julho de 2014 (e-STJ fl. 209).

Os precedentes exarados pelo STJ, que utilizam o enunciado da Súmula 166/STJ, realizam esforços retóricos que esbarram na impossibilidade de comparação da questão de incidência do ICMS sobre TUST/TUSD com a questão que ensejou a edição da referida súmula. Por tal razão, mesmo que o STJ entenda por fim haver a incidência do tributo em tela, é necessário que se reconstrua esta fundamentação com o fim de torná-la coerente com os aspectos legislativos pertinentes, com a realidade do fornecimento de energia e com os julgados anteriores do Tribunal sobre temas correlatos.

Nesta hipótese, será fundamental consignar, de forma vinculante, se somente o ICMS “incidente” sobre a TUST/TUSD dos consumidores livres é ilegal, ou se também se este entendimento é aplicável à parcela da tarifa dos consumidores cativos que tem a mesma denominação, embora lógica distinta. Até o presente momento, decisões neste sentido não foram prolatadas, influyendo na insegurança jurídica dos consumidores cativos.

Se houver manutenção do entendimento inicialmente consolidado do STJ, e ao mesmo tempo decidir-se pela impossibilidade de os consumidores cativos discutirem a tributação, nos termos do voto proferido pelo Ministro Gurgel de Faria no julgamento do Recurso Especial 1.163.020/RS, estar-se-ia incorrendo em não observância do princípio da capacidade contributiva, atribuindo a grandes consumidores vantagens fiscais inacessíveis a consumidores com menor capacidade produtiva e econômica. Há de se atentar, assim, a questões isonômicas no entendimento.

Por outro lado, caso o STJ entenda na linha defendida neste escrito, de que os valores pagos pelos consumidores livres a título de TUST/TUSD devem compor a base de cálculo do ICMS incidente sobre o consumo de energia elétrica, ainda assim será crucial analisar o reflexo deste posicionamento aos consumidores cativos. Nesta hipótese, a conclusão acerca desta classe de consumidores só parece ser possível no diapasão de reiterar a tributação do ICMS sobre o valor total da fatura, que engloba todos os custos das operações anteriores.

De todo modo, independentemente do mérito da decisão a ser proferida pela Primeira Seção do Tribunal, conclui-se que analisar e apresentar as questões que circundam a tese sob debate é curial, haja vista as nuances atinentes aos consumidores livres e aos consumidores cativos, cuja omissão importaria em criação de insegurança jurídica quanto aos efeitos da decisão uniformizadora.

Ademais, levanta-se a discussão sobre a possibilidade de as concessionárias de distribuição serem equiparadas aos consumidores livres quanto à possibilidade de serem

consideradas contribuintes de direito do ICMS incidente sobre as suas operações de compra com agentes geradores – ainda que esta compra se efetue mediante leilão –, cuja base de cálculo englobará a Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) que a distribuidora paga em decorrência do Contrato de Uso do Sistema de Transmissão firmado com a concessionária de transmissão por intermédio do Operador Nacional do Sistema. Sabe-se que, na visão da doutrina majoritária, as distribuidoras somente devem pagar ICMS sobre a energia adquirida para consumo próprio.

Nesse sentido, entendendo o escrito pela impossibilidade de os consumidores cativos discutirem a incidência de ICMS sobre a parcela de sua tarifa unitária fixada pela ANEEL, denominada TUST/TUSD, eventual aumento de custos tributários pelas concessionárias de distribuição acabariam repercutindo no montante considerado pela ANEEL para fins de fixação das tarifas, as quais remuneram todos os custos anteriores ao consumo, como os comerciais e estruturais – garantindo ainda razoável margem de lucro aos agentes distribuidores –, o que resultaria em aumento da tarifa unitária.

Acredita-se que a decisão do STJ, observando e debatendo criteriosamente os aspectos que envolvem este complexo setor regulado, unificará o entendimento dos tribunais pátrios, não se vislumbrando grandes possibilidades de visitação do Supremo Tribunal Federal ao tema após a análise em sede de repetitivos pelo STJ, especialmente pelo nítido caráter infraconstitucional da controvérsia sobre o aspecto material e a base de cálculo do ICMS, definidos por meio da Lei Complementar 87/1996, diploma que atendeu ao disposto no artigo 34, § 9º, do ADCT quanto à base de cálculo, com eficácia limitada à edição desta lei.

5. Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed., 5ª tiragem. Coleção Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Editora Malheiros, 1996.

BANDEIRA, Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. **Reestruturação do Setor Elétrico Nacional - RESEB, Estágio I - Relatório Sumário**. Brasília, novembro de 1996 *apud* BANDEIRA,

Fausto de Paula Menezes. **Análise das Alterações Propostas para o Modelo do Setor Elétrico Brasileiro**. Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. Brasília, 2003.

CARÇÃO, João Francisco de Castro. **Tarifas de Energia Elétrica no Brasil**. Dissertação de mestrado - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo. Departamento de Engenharia de Energia e Automação Elétrica. São Paulo, 2011.

CARRAZA, Roque Antônio. **TUST/Tarifa de Uso do Sistema de Transmissão e/ou TUSD/Tarifa do Sistema de Distribuição in ICMS**, 17ª ed., São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CAVALCANTE, Olga Aline Orlandini. **ICMS sobre Energia Elétrica e sua Base de Cálculo em Face à Lei 10.848/2004**. Revista de Estudos Tributários, v. 19, n. 109. Porto Alegre: mai/jun 2016.

_____. **Da inclusão das tarifas de Uso do Sistema de Transmissão (TUST) e Distribuição (TUSD) na base de cálculo do ICMS sobre energia elétrica. Defesa do Estado em Demandas Judiciais**. Parecer da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul, 2015.

CAVALCANTI, Eduardo Muniz. **ICMS e a Estrutura Energética Brasileira**. Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 20, n. 107, nov/dez 2012.

COSTA, Regina Helena. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional** - 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.

GESTALDO, Marcelo Machado. **Direito em Energia Elétrica**. Portal o Setor Elétrico, 2009. Disponível em <<https://www.osetoreletrico.com.br/capitulo-i-direito-em-energia-eletrica/>>. Acesso em 13 de abril de 2018.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. Revista dos Tribunais. São Paulo. v. 935, p 243-266, 2013.

GOMES, Orlando. **Obrigações** – 17ª ed., rev., atual. e aum. de acordo com o Código Civil de 2002 e com a Lei de Falências de 2005, por BRITO, Edvaldo. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. **Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL**, in *Agências Reguladoras no Direito Brasileiro*, coord. FREITAS, Vladimir Passos de; SILVA, Fernando Quadros da., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos do ICMS no fornecimento de Energia Elétrica**. Revista de Estudos Tributários. Editora IOB: jul/ago 2008.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira; ROLIM, João Dácio. **Não-incidência do ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Distribuição (TUSD) e de Transmissão (TUST) de Energia Elétrica**, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n° 122, nov. 2005.

SANTIAGO, Igor Mauler. **A Exigência de ICMS sobre as Tarifas de Uso dos Sistemas de Transmissão e Distribuição de Energia Elétrica (TUST e TUSD). Aspectos Regulatórios, Tributários e Processuais**, in *ICMS: questões fundamentais*. Org. MELO, Fábio Soares de; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. São Paulo: MP Editora, 2006.

SARNO, Felipe. **Da Impossibilidade de Incidência do ICMS-transporte sobre a TUSD/TUST**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 4, ano 2. São Paulo: Editora RT, jan-fev 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário, 5ª ed.** São Paulo: Saraiva, 2015.

SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS. Superintendência de Tributação. **Consulta de Contribuinte n° 001/2005**, PTA n° 16.00107411-31. Publicado no Diário Oficial de Minas Gerais em 07/01/2005.

SOUTO, Carlos Fernando e LOUREIRO, Gustavo Kaercher. **O Novo Modelo do Setor Elétrico Brasileiro e as Cooperativas de Eletrificação Rural**. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 1999.

<<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms/SP/201803>>, acesso em 14 de maio de 2018.